

Краснодарский университет МВД России

**ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ
НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК**

Учебное пособие

Краснодар
2021

УДК 336.2(075.8)
ББК 65.261
О-641

Одобрено
редакционно-издательским советом
Краснодарского университета
МВД России

Составители: *Е. С. Чиканова, Ю. А. Абросимова*

Рецензенты:

С. С. Воронов, кандидат юридических наук, доцент (Нижегородская академия МВД России);

А. И. Маштаков, кандидат экономических наук, доцент (Главное управление МВД России по Краснодарскому краю).

Организация и методика проведения налоговых проверок :
О-641 учебное пособие / сост.: Е. С. Чиканова, Ю. А. Абросимова. – Краснодар : Краснодарский университет МВД России, 2021. – 184 с.

ISBN 978-5-9266-1780-8

Рассматриваются теоретические и нормативно-правовые основы организации и методики осуществления налогового контроля.

Для профессорско-преподавательского состава, адъюнктов, курсантов, слушателей образовательных организаций МВД России.

УДК 336.2(075.8)
ББК 65.261

ISBN 978-5-9266-1780-8

© Краснодарский университет
МВД России, 2021
© Чиканова Е. С., Абросимова Ю. А.,
составление, 2021

Предисловие

Налоговый контроль является важнейшей составной частью налогового администрирования. На протяжении всего периода налоговых реформ 1992–2018 гг. в Российской Федерации вопросам развития налогового контроля уделялось достаточно большое внимание. За этот период времени налоговое законодательство претерпело значительные изменения. Большое внимание уделялось развитию существующих методов организации и проведения налогового контроля и созданию новых.

Развитие рыночных отношений в Российской Федерации потребовало не только совершенствования организации и методов налогового контроля, но и разработки новых принципов отбора кандидатов – налогоплательщиков на проведение налогового контроля, новых форм контроля, применения новых информационных технологий в процедуре налогового контроля.

Особенностью современной налоговой системы Российской Федерации и налогового законодательства является постоянное их совершенствование, что, в свою очередь, требует внимания к подготовке и переподготовке специалистов, в том числе в области организации и проведения налогового контроля.

Настоящее учебное пособие представляет собой расширенный учебный курс по дисциплине «Организация и методика проведения налоговых проверок», который объединяет в себе теоретические и нормативно-правовые вопросы организации и проведения налогового контроля, а также практику их применения. Пособие подготовлено с целью содействия освоению обучающимися нормативно-правовой базы налогового контроля и практических навыков организации и проведения мероприятий налогового контроля, оформления и реализации их результатов.

Учебное пособие предназначено для курсантов, обучающихся по направлению подготовки «Экономическая безопасность», а также будет интересно для практических работников – специалистов предприятий и организаций, желающих ознакомиться с современными методами организации и проведения налогового контроля.

Целями учебного пособия являются:

- изучение нормативно-правовой базы налогового контроля;
- ознакомление с содержанием и методикой проведения налогового контроля;
- получение навыков проведения налоговых проверок разного вида и уровня на основе анализа финансовой, бухгалтерской и иной информации;
- овладение навыками практической реализации результатов налогового контроля и отстаивания их во внесудебном и судебном порядке.

Учебное пособие состоит из двух разделов, каждый из которых включает по четыре главы.

В первом разделе рассматриваются эволюция налогового контроля в мире и в России, теоретические и нормативно-правовые основы организации налогового контроля и налоговых проверок, а также роль и место налогового контроля в системе налогового администрирования. Большое внимание уделено современным подходам к налоговому контролю в Российской Федерации, полномочиям налоговых органов России в организации и проведении налогового контроля, правам, обязанностям и ответственности налогоплательщиков. Рассмотрены формы и методы налогового контроля, критерии эффективности и показа-

тели работы налоговых органов, взаимодействие налоговых органов с другими органами власти в процессе налогового контроля.

Второй раздел раскрывает практическое содержание налогового контроля, т. е. порядок организации, проведения, оформления и реализации результатов налоговых проверок.

Для закрепления теоретических знаний в каждую главу включены контрольные вопросы и задания.

Учебное пособие может быть полезно для углубленного изучения вопросов, связанных с проблемами налогообложения и налогового администрирования, финансового контроля, а также обеспечения экономической безопасности государства и налогоплательщиков.

В результате освоения дисциплины обучающиеся должны овладеть:

навыками:

- практического применения полученной в ходе налоговой проверки информации для принятия управленческих решений в сфере налогового контроля;

- анализа материалов налогового контроля и подготовки предложений по совершенствованию контрольных процедур;

- оценки налоговых рисков при применении организациями управленческих решений, не соответствующих законодательству Российской Федерации;

- разработки рекомендаций по совершенствованию налогового законодательства в сфере налогового контроля с учетом судебно-арбитражной практики и практики досудебного рассмотрения налоговых споров;

умениями:

- применять нормы, регулирующие бюджетные, налоговые, валютные отношения в сфере учета и контроля, для организации налогового контроля;

- разрабатывать и обосновывать варианты управленческих решений в ходе подготовки и проведения мероприятий налогового контроля;

- разрабатывать и оформлять необходимую документацию в ходе проведения налогового контроля и по его результатам;

– проводить комплексный анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и использовать различные источники информации при проведении налоговых проверок;

– готовить рекомендации по оценке правомерности использования налогоплательщиками различных способов и схем налоговой оптимизации;

знаниями:

– теоретических и нормативно-правовых основ организации налогового контроля;

– прав, обязанностей и ответственности налоговых и иных органов, налогоплательщиков при проведении налогового контроля;

– методик оценки правильности расчетов налоговых обязательств хозяйствующих субъектов;

– порядка проведения финансового и налогового анализа деятельности налогоплательщиков с целью выявления налоговых правонарушений.

Раздел I

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ И ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ И НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

Глава 1. Эволюция налогового контроля

1.1. Налоговый контроль в России: от Киевской Руси до Советского государства

Финансовая система на Руси начала складываться в конце IX в. Основным источником доходов княжеской казны в то время была дань. Сначала это был нерегулярный, а затем все более систематический прямой налог. Он уплачивался как деньгами, так и натурой.

Стихийно возникнув в качестве обычая, порядки уплаты дани были узаконены в Русской Правде, созданной при великом князе Ярославе Мудром (ок. 978–1054) и продолженной его сыновьями. Русская Правда – свод древнерусского права, который включает в себя Правду Ярослава Мудрого, Правду Ярославичей, Устав Владимира Мономаха (1053–1125). В XII в. сборщик пошлин в Киеве назывался ясенником. Он взимал омиче – сбор за право торговли.

С XIII в. главный сборщик торговых пошлин на Руси назывался таможником. Скорее всего, это производное от монгольского слова «тамга» – деньги. Помощник таможника назывался мытником.

После монгольского нашествия основным налогом на Руси стал выход. Сначала он взимался уполномоченными хана – баскаками. Позднее каждый князь сам собирал дань в своем уделе и передавал ее великому князю, который отправлял ее в Орду.

После освобождения Руси от ордынского ига в 1480 г. великим князем Иваном III (1440–1505) было начато, по сути, заново создание финансовой системы Руси, в первую очередь системы налогов. Оно началось с подробного описания земель, имевшего большое значение, поскольку на Руси в период татаро-монгольского владычества образовалась и получила развитие

посошная подать, включавшая в себя поземельный налог. Этот налог определялся не только количеством земли, но и ее качеством. Земля делилась на десятины, чети и выти. В выти было хорошей земли 12 четей, средней – 14, худой – 16 четей.

Для определения размера налогов служило сошное письмо. Оно предусматривало измерение земельных площадей, в том числе застроенных дворами в городах, перевод полученных данных в условные податные единицы (сохи) и определение на этой основе налогов. Соха измерялась в четях (около 0,5 десятины), ее размер в различных местах был неодинаков – зависел от области, качества почвы, принадлежности земель.

Сошное письмо составлял писец с состоявшими при нем подьячими. Описания городов и уездов с населением, дворами, категориями землевладельцев сводились в писцовые книги. Соха как единица измерения налога была отменена в 1679 г. Единицей для исчисления прямого обложения к тому времени стал двор.

Иван Грозный (1530–1584) умножил государственные доходы лучшим порядком в собирании налогов. Земледельцы при нем были обложены определенным количеством сельскохозяйственных продуктов и деньгами, что записывалось в особые книги.

Раскладка налога велась на основании писцовых книг, в которых описывались количество и качество земель, их урожайность и населенность. Время от времени писцовые книги возобновлялись и проверялись.

Со времени Ивана Грозного в промышленных местах раскладка податей стала производиться не по сохам, а «по животам и промыслам». Прямая походная подать взималась только с восточных инородцев, у которых каждый работоспособный мужчина был обложен меховой или пушной данью, известной под названием «ясак».

Раскладка и взимание податей производились земскими общинами посредством выборных окладчиков, которые наблюдали, чтобы налоговые тяготы были разложены равномерно по достатку, для чего составлялись окладные книги.

Торговые пошлины очень часто отдавались на откуп, что служило серьезным препятствием для развития торговли, особенно вследствие их искусственного усложнения, придинок и вымогательств со стороны откупщиков и нанятых ими сборщиков.

Сохранились многие правила таможенных сборов. Например, в таможенной грамоте села Весъегонского 1563 г. было указано с людей своего уезда брать пошлину с рубля по полторы деньги, с иногородних купцов – московских, тверских, новгородских и псковских – с рубля по четыре деньги. Если же приедет рязанец, казанец или какой-нибудь другой иноземец, то с рубля – по семи денег.

В 1571 г. была дана таможенная новгородская грамота о сборе пошлин на Торговой стороне в государевой опричнине. И здесь новгородцу давалось преимущество перед иногородними. Грамота предупреждала: без весу меду, икры и соли не продавать. Нарушителю грозил серьезный штраф. Брать все пошлины следовало с товаров царских, митрополичьих, наместничьих, боярских, с сельчан и со всех без исключения. Таможенникам поручалось следить за тем, чтобы торговые люди и иноземцы не вывозили деньги, серебро и золото в Литву и к немцам.

В 1577 г. там же, на Торговой стороне, были установлены твердые пошлины с дворов гостиных и лавок. Политическое объединение русских земель относится к концу XV в. Однако стройной системы управления государственными финансами не существовало еще долго. Большинство прямых налогов собирал Приказ Большого прихода.

Финансовая система России в XV–XVII вв. была чрезвычайно сложна. В царствование Алексея Михайловича (1629–1676), создавшего в 1655 г. Счетный приказ, финансовая система была несколько упорядочена. Проверка финансовой деятельности приказов, анализ приходных и расходных книг позволили довольно точно определить бюджет государства. В 1680 г. доходы составляли 1 203 367 рублей. Из них за счет прямых налогов обеспечено поступление 529 481,5 рублей, или 44% всех доходов; за счет косвенных налогов – 641 394,6 рублей, или 53,3%. Остальную сумму (2,7%) дали чрезвычайные сборы и прочие доходы. Расходы составили 1 125 323 рубля.

Следует отметить, что после Смутного времени для новой династии Романовых финансы были наиболее слабым местом. Поэтому первые Романовы были вынуждены активно заниматься налоговым администрированием и контролем над финансами. Неудачные решения нередко приводили к народным волнениям и даже бунтам (например, соляные бунты, связанные с повышением

акцизов на соль, после которых началась работа по упорядочению финансов).

Вместо случайных таможенных пошлин и льгот была введена четкая таможенная система. В 1653 г. издан Торговый устав. Внешняя таможенная пошлина была установлена в 8 и 10 денег с рубля, т. е. 4 и 5%. Иностранцы платили, кроме того, 12 денег с привозимых и вывозимых товаров как таможенную пошлину и еще 4 деньги с рубля как проезжую пошлину. В целом для иностранцев таможенная пошлина составляла 12–13%, для русских, вывозивших товары за границу, – 4–5%, т. е. Торговый устав имел явно протекционистский характер.

В 1667 г. ставки были уточнены Новоторговым уставом. Сохранилась пошлина в 8 и 10 денег с рубля для русских и 12 денег с рубля для иностранных купцов. Однако добавилось положение о том, что при проезде вглубь страны иностранец платит еще по гривне с рубля, или дополнительно 10%

Правление Петра Великого (1672–1725), царствовавшего с 1689 г., ознаменовалось крупномасштабными преобразованиями всех сфер экономики, включая налоги и контроль над их поступлением. Главным в его деятельности было, конечно, развитие производительных сил страны, увеличение, в современной терминологии, налоговой базы России.

В народнохозяйственный оборот входили новые промыслы, велась разработка еще не тронутых богатств. Вводились новые орудия производства и новые приемы труда во всех отраслях хозяйства. Развивались горное дело, обрабатывающая промышленность, страна покрывалась сетью заводов и мануфактур.

Петр начал учреждать казенные фабрики и заводы, но при этом предусматривал передачу их в дальнейшем в частные руки. Зачинателям производства давались значительные денежные ссуды и льготы, к промышленным предприятиям приписывались населенные пункты, что позволило решить проблему рабочих рук. Именно в этот период в России возникли металлургия, горнозаводская промышленность, судостроение, суконное дело, парусное дело.

Активно перенимая зарубежный опыт, Россия проводила протекционистскую политику, в том числе через таможенные пошлины. Занятие заводчиков и фабрикантов ставилось наравне с государственной службой.

Следует остановиться на одном достаточно узком направлении деятельности Петра I – развитии налогового контроля. Петр учредил должность прибыльщиков, в обязанность которых входило «сидеть и чинить государю прибыли». Прибыльщики предложили ряд новых налогов, в том числе широко известный налог на бороду и усы. Однако главное было не в этом, а в коренном изменении административной системы налогообложения.

До 1678 г. единицей налогообложения была соха, устанавливаемая сошным письмом. Затем единицей налогообложения стал двор. Именно прибыльщики предложили перейти от подворной системы обложения к поголовной. Единицей обложения стала мужская душа. С этой целью в 1718 г. была начата перепись населения, проходившая до 1724 г.

При проведении переписи горожан – купцов, посадских и слободских людей – описывались не только их дворы, характер промыслов и ремесел, но и объем промыслов, наемная плата за помещение. Видимо, предполагалось дифференцировать налогообложение сельскохозяйственных жителей и горожан.

При Петре I было реорганизовано управление доходами и расходами государства. Вместо многочисленных приказов, ведавших финансами, были учреждены Камер-коллегия и Штатс-контор-коллегия. Камер-коллегия имела сеть учреждений на местах и надзирала за окладными и неокладными доходами. Штатс-контор-коллегия ведала расходами, вела книгу, называемую генеральным штатом государства.

Произошли изменения и в земских учреждениях. Обязанность сбора питейных, торговых и прочих пошлин обычно возлагалась на представителей купечества и других городских обывателей. Казенные подати взимали выборные земские старосты под контролем воевод. Указом от 30 января 1699 г. торгово-промышленному населению городов и крестьянам государственных волостей было предоставлено право управляться выборными бурмистрами. Бурмистры должны были вместо воевод и приказных людей взимать государственные налоги. Это был крупный шаг в развитии местного самоуправления.

Петр I попытался упорядочить сбор косвенных налогов, поручив его подобранным для этой цели отставным офицерам и солдатам, однако данная инициатива не имела успеха. В части

взимания косвенных налогов получили распространение откупа – весьма порочный и неэффективный метод.

С 1718 г. в каждом уезде дворяне стали избирать земского комиссара для сбора подушной подати и наблюдения за местными откупщиками казенных доходных статей.

В результате в царствование Петра Великого доходы России постоянно росли. Во второй половине его правления государство, несмотря на огромные издержки, в том числе военные траты, обходилось, по словам С.М. Соловьева, собственными доходами и «не сделало ни копейки долгу».

В целом усилия Петра I в проведении финансовой и налоговой политики, включая налоговый контроль, оцениваются позитивно. Однако система подушной подати имела серьезные недостатки, главным из которых было то, что во внимание не принималась различная доходность труда в разных отраслях и в разных регионах страны. Кроме того, количество ревизских душ являлось переменной величиной, следовательно, расчет налога носил весьма условный характер.

Императрица Екатерина II (1729–1796), царствовавшая с 1762 г., внесла кардинальные изменения в налогообложение купечества. В 1775 г. она отменила все частные промысловые налоги и подушную подать с купцов, установила гильдейский сбор с них. Все купцы в зависимости от имущественного положения были распределены по трем гильдиям. Для того чтобы попасть в третью гильдию, нужно было иметь более 500 рублей капитала. Имевшие меньший капитал считались не купцами, а мещанами, и уплачивали подушную подать. При капитале от 1 до 10 тыс. рублей купец входил во вторую гильдию, а с большим капиталом – в первую. О своем капитале каждый купец объявлял сам «по совести». Проверка имущества не производилась, доносы на его утайку не принимались. Первоначально налог взимался в размере 1% объявленного капитала. Через 10 лет было утверждено Городовое положение, которое повысило размеры объявляемых капиталов для зачисления в ту или иную гильдию. Ставка налога осталась прежней. Однако в дальнейшем она росла и в конце царствования Александра I составляла 2,5% для купцов третьей гильдии и 4% для купцов первой и второй гильдий.

Екатерина II преобразовала систему управления финансами. В 1780 г. была создана экспедиция о государственных доходах, разделенная в следующем году на четыре самостоятельные экспедиции. Одна из них заведовала доходами государства, другая – расходами, третья – ревизией счетов, четвертая – взысканием недоимок, недоборов и начетов. В губерниях для управления государственным имуществом, сбора податей, ревизии счетов, заведования другими финансовыми делами были созданы коллегиальные губернские казенные палаты. Губернской казенной палате были подчинены губернское и уездные казначейства, которые хранили казенные доходы. Казенные палаты просуществовали до XX в., хотя отдельные их функции подвергались изменениям. Таким образом, Екатерина II продолжила курс Петра I на усиление местного самоуправления, передачу ему новых функций, наделение самостоятельными финансовыми ресурсами. В этот период укрепляются бюджеты городов.

В царствование Екатерины II были отменены многие откупа, однако в начале ее правления иногда принимались решения, которые давали быстрый финансовый эффект, но вряд ли были полезными в целом. Так, в 1765 г. было признано необходимым отдать на откуп винную торговлю, что и было сделано. Через два года откупа приобрели массовый характер. Увеличив доходы, они породили пьянство, злоупотребление в винной торговле, тайную продажу водки.

Что касается сохранявшегося подушного налога на основное население России, то при Екатерине II это был не совсем тот налог, который ввел Петр I. По Указу от 3 мая 1783 г. «подати с мещан и крестьян по числу душ полагаются единственно для удобства в общем государственном счете». Такой счет не должен был стеснять плательщиков «в способах, ими полагаемых к удобнейшему и соразмерному платежу податей». Община могла разверстать подушный налог так, как считала нужным.

Развитие управления финансовыми делами государства и налогами произошло в царствование Александра I (1777–1825). В 1802 г. Манифестом царя «Об учреждении Министерств» было создано Министерство финансов и определена его роль.

В 1811 г. управление финансами было разделено между тремя ведомствами. Министерство финансов занималось всеми

источниками доходов, Государственное казначейство ведало расходами, а государственный контролер занимался ревизией всех счетов. Через 10 лет Государственное казначейство было включено в Министерство финансов на правах департамента.

В это время была разработана программа финансовых преобразований, связанная с именем крупного государственного деятеля М.М. Сперанского (1772–1839). Программа предлагала проведение ряда неотложных мер по упорядочению доходов и расходов и контролю за ними.

Во второй половине XIX в. усложняющаяся налоговая система требовала реформ в области контроля за поступлением налогов, а также создания соответствующих административных учреждений.

До 1861 г. взиманием податей с государственных крестьян занимались выборные земские власти: десятские, сотские, целовальники. В поместьях, вотчинах ответственными за уплату налогов были приказчики. Деньги доставляли в уездный город, в земскую, посадскую или уездную избу. Некоторые общины, согласно жалованным грамотам, доставляли собранные налоги прямо в столицу, что получило распространение со времен Петра I. В 1861 г. эти функции были переданы мировым посредникам, а в 1874 г. податной надзор передается уездной полиции. Всей работой на местах руководил исправник.

В 1880-е гг. создаются губернские и уездные податные присутствия. Губернское присутствие возглавлялось управляющим казенной палатой. Оно состояло из членов общего присутствия казенной палаты, шести выборных лиц и шести кандидатов в выборные лица. Избирались они на три года губернским земским собранием, губернской думой и купеческим обществом.

Инициатором реформы налогового контроля выступил министр финансов Н.Х. Бунге (1823–1895), академик Петербургской академии наук. По его инициативе в 1885 г. в России вводятся податные инспекторы как финансовые работники на местах. Первоначально их было 500 человек на всю Россию.

Н.Х. Бунге считал, что передачу чинам финансового ведомства обязанностей полиции по взиманию окладных сборов необходимо осуществить не позже чем в течение трех лет, а за этот срок дать податным инспекторам полную возможность ознако-

миться с ходом дел во всех подробностях. Он указывал, что деятельность сельских старост и волостных старшин с их писарями как сборщиков податей – чисто финансовая. Кроме того, в руках последних сосредоточивались крупные денежные суммы до взноса их в казначейство. Наблюдение за правильностью отчетности почти не производилось. Нередки были случаи растрат и хищений.

Летом 1885 г. состоялось назначение первых 222 податных инспекторов, из которых 100 человек имели высшее образование, 75 – среднее и 47 человек – низшее. Н.Х. Бунге снабдил их подробной инструкцией – наказом, который содержал более широкий круг обязанностей, чем возложенные на податных инспекторов Госсоветом.

Податному инспектору предписывалось собирать и представлять казенной палате подробные сведения о состоянии торговли и промышленности, наблюдать, чтобы своевременно принимались меры по взысканию недоимок. Он должен был определять, в какое время года крестьяне отдельных селений располагают наибольшими платежными средствами от сельского хозяйства и промыслов и соответствует ли это время установленным срокам платежа. Податные инспекторы могли единолично возбуждать дела о нарушениях в установлении пошлин на право торговли и промыслов. По поручению управляющего казенной палатой податный инспектор производил выездную ревизию казначейства.

Ежегодно податный инспектор представлял отчет о своей деятельности, включающий краткое обозрение истекшего года в податном отношении. В отчете показывались степень успешности поступления казенных сборов и обстоятельства, влиявшие в данном году на платежеспособность населения. В отчет также включались сведения об обеспечении крестьянского населения хлебом урожая данного года как для продовольствия, так и для засева полей, об источниках дохода в крестьянских хозяйствах, включая отхожие и местные промыслы, о мирских расходах и сборах, мирских капиталах, средствах сельских банков, условиях пользования кредитами и т. д.

До учреждения податной инспекции надзор со стороны казенных палат за торговлей и промыслами был весьма слаб.

Раз в год генеральную проверку их производили чиновники для особых поручений. Постоянный же надзор был возложен на волостных старшин и выборных торговых депутатов, которые в гораздо большей степени заботились о частных интересах торговцев и промышленников, чем о пополнении государственной казны. Уклонение от уплаты торговых пошлин носило массовый характер.

За три года (1882–1884 гг.), предшествовавших созданию податной инспекции, торговые пошлины составляли 61 248 тыс. рублей, а за три года после ее создания (1886–1888 гг.) они возросли до 72 243 тыс. рублей.

Существенных изменений в экономике России в эти годы не происходило. В 1887 г. было назначено 2,5 млн рублей дополнительного раскладочного сбора, исключенного из расчета. Таким образом, рост поступлений в казну государства на 11 млн рублей, или 17,9%, может быть отнесен преимущественно к деятельности податной инспекции.

Вскоре после ее создания начались работы по преобразованию оброчной подати бывших государственных крестьян в выкупные платежи. Вся разверстка выкупных платежей была произведена в кратчайшие сроки (если учитывать масштабы России, – за шесть месяцев).

Второй крупной работой стала переоценка в 1892 г. городского недвижимого имущества. На основании данных податных инспекторов в 1893 г. общая сумма налога увеличилась против предыдущего года на 12%. При этом в ряде губерний, пострадавших от неурожая, налог был снижен с 10 до 14%.

В 1898 г. Государственным советом России была дана оценка работы податных инспекторов: «Как исполнительные органы казенных палат, эти лица содействовали водворению более правильных приемов при исчислении и взимании податей и пошлин. Трудами их собраны разносторонние данные об экономическом положении населения, положенные в основу многих реформ, проведенных в финансовом законодательстве».

В начале XX в., во многом благодаря налаженной налоговой администрации, финансовое положение России в целом можно считать достаточно устойчивым. По крайней мере, по бюджетной росписи на 1914 г. доходы были определены в сумме 3,5 млрд

рублей, а расходы – 3,3 млрд рублей. Профицит в 219 млн рублей в этот период времени был весьма значителен. Однако исполнение бюджета из-за Первой мировой войны не было доведено до конца. Чтобы покрывать военные расходы, правительство Николая II (1868–1918) систематически повышало налоги, вводило новые акцизы, делало внутренние и внешние долги. Росла бумажно-денежная эмиссия, а вместе с ней – инфляция. Сократился золотой запас России.

Финансовое положение существенно ухудшилось после Февральской революции 1917 г. Временное Правительство ни при одном из своих лидеров не смогло справиться с экономическими проблемами. Налоговая база была полностью подорвана, деньги обесценились.

После Октябрьской революции 1917 г. был создан Народный комиссариат финансов (Наркомфин), которому советское правительство поручило проведение финансовой политики. В структуру Наркомфина входили главное управление неокладных сборов и пошлин, отдел прямых налогов и пошлин. На работу были приняты некоторые сотрудники податной инспекции. Помимо финансовых органов, взывание налогов производилось местными советами рабочих, солдатских и крестьянских депутатов. Иногда привлекались Красная гвардия и милиция. Однако спад в финансовой системе продолжался.

Основными источниками доходов стали эмиссия денег и контрибуция. Контрибуция нередко выступала в форме единовременного налога с буржуазных слоев населения, а с зажиточных крестьян она взималась в виде продовольственного налога.

Восстановление хозяйственной жизни страны произошло после провозглашения новой экономической политики (НЭП). Начали действовать экономические законы. Была разработана система налогов, при этом использовался опыт дореволюционной России. Начал налаживаться полностью разрушенный в ходе двух революций податный аппарат.

После отмены НЭПа финансовая система России эволюционировала в направлении, противоположном процессу общественного развития. Формирование бюджетов всех уровней перешло от налогов к административным методам изъятия прибыли предприятий и перераспределению финансовых ресурсов через

Министерство финансов СССР, его республиканские и местные органы, что определялось основными формами собственности.

Переход экономики СССР к рыночным отношениям в годы перестройки в корне изменил финансовую систему страны и потребовал быстрого создания налоговой администрации для контроля над предприятиями и организациями различных форм собственности. Многоукладность экономики в последние годы СССР проявлялась возникновением кооперативов, товариществ, акционерных обществ, предприятий с иностранным участием, малых предприятий, индивидуальных предпринимателей; была легализована частная собственность на средства производства. Налоговые правоотношения появились в России с принятием в 1986 г. Закона СССР «Об индивидуальной трудовой деятельности». В 1988 г. был принят Закон СССР «О кооперации в СССР». В том же году в структуре финансовых органов были образованы инспекции, которые стали накапливать опыт работы в рыночных условиях.

1.2. Создание современной налоговой службы Российской Федерации

Государственная налоговая служба была создана постановлением Совета министров СССР от 24 января 1990 г. № 76 «О Государственной налоговой службе». Ее правовой статус был установлен Законом СССР от 21 мая 1990 г. № 1492-1 «О правах, обязанностях и ответственности государственных налоговых инспекций» и Законом РСФСР от 21 марта 1991 г. № 340 «О Государственной налоговой службе РСФСР».

В 1980-х гг. налоговая служба успела показать высокую эффективность и заложить основы для деятельности в рыночных отношениях.

Основополагающим документом для работы современной российской налоговой службы стал Указ Президента РФ от 31 декабря 1991 г. № 340 «О Государственной налоговой службе Российской Федерации». Первоначально Государственная налоговая служба (ГНС) оставалась в структуре Минфина России. Впоследствии в 1999 г. она была преобразована в Министерство

налогов и сборов РФ, а в 2004 г. вновь вошла в состав Министерства финансов РФ как Федеральная налоговая служба (ФНС России).

Однако под всеми своими наименованиями Государственная налоговая служба России всегда являлась единой системой контроля за соблюдением налогового законодательства. Ее инспекции и региональные управления контролируют поступления федеральных, региональных и местных налогов. Так обеспечивается единство государственной налоговой политики.

Более того, вертикальная подчиненность налоговых органов обеспечила сохранение единого экономического пространства России. Достичь этого в 1990-е гг. было отнюдь не просто. Многие крупные регионы делали попытку децентрализовать финансы страны путем образования наряду с государственными инспекциями региональных и муниципальных налоговых инспекций.

Таким образом, налоговое администрирование в первое десятилетие существования новой России сыграло выдающуюся экономическую и политическую роль. К тому же в те годы уклонение от уплаты налогов само по себе носило не только экономическую, но и общественную опасность. По мнению коллектива авторов под руководством известного специалиста в области налоговой юрисдикции С.Г. Пепеляева, эта опасность «не сводится только к недополучению бюджетом средств и росту дефицита бюджета, уклонение от налогообложения подрывает основы рыночной конкуренции, ставит недоимщика в более выгодное положение по сравнению с добросовестным налогоплательщиком. Кроме того, недоплата налога одним лицом осуществляется за счет других налогоплательщиков: государству приходится увеличивать ставки или прибегать к новым видам налогообложения».

Исходя из вышеизложенного, главной задачей Федеральной налоговой службы при всех ее преобразованиях остается контроль за соблюдением законодательства о налогах, сборах и страховых взносах, правильностью их исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующие бюджеты.

На протяжении более чем 25 лет основными методами контроля служили камеральные и документальные налоговые проверки. Камеральные налоговые проверки носят массовый характер и дают обильный материал для анализа. Документальные

проверки с выходом налоговых инспекторов в организацию осуществляются выборочно, но до недавнего времени обеспечивали большую долю доначислений. Сейчас положение меняется: на первое место выходит аналитическая работа.

На эффективность налогового администрирования, в том числе в борьбе с теневой экономикой, влияет ряд факторов. Это уровень налогового законодательства и нормативное обеспечение исполнения законов, степень правовой культуры налогоплательщиков, их готовность к взаимодействию с налоговыми органами, стремление государственных органов к расширению налоговой базы, видение ими перспективы развития в противовес стремлению к сиюминутному наполнению бюджета.

Особенно важны такие факторы, как методологическое обеспечение деятельности налоговых органов, их техническая и информационная вооруженность, уровень профессиональной подготовки кадров, взаимодействие территориальных органов друг с другом, организация взаимной поддержки налоговых, таможенных органов, органов МВД, а также налоговых консультантов.

Налоговое администрирование включает в себя: анализ и расчет налоговой базы; прогнозирование на основе расчетов поступлений доходов; контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты денежных средств в бюджет; учет налогоплательщиков и поступающих платежей; оперативное принятие решений; обеспечение согласованности действий всех подразделений; анализ экономической ситуации в ее динамике. Очень важными также являются анализ влияния на положение налогоплательщиков и в целом на экономику тех или иных законодательных изменений и отношение налогоплательщиков к ним. Именно органы, непосредственно общающиеся с налогоплательщиками, могут оценивать действенность налоговой политики государства и оперативно предлагать соответствующие изменения. Здесь огромную роль могут сыграть налоговые консультанты.

Аналитические и контрольно-учетные задачи выполняются совместно с Минфином России с учетом данных Росстата и налоговой статистики. Необходимо оценивать разницу между официальными доходами населения и реальными расходами на потребление, скрытую занятость населения, объем вывозимых из стра-

ны финансовых ресурсов, увеличение суммы наличных денежных средств, находящихся во внебанковском обороте, использование наличных средств в расчетах между юридическими лицами и т. п. Существенно расширена информация, которую получает налоговая служба от банковской системы. В общении с налогоплательщиками налажен электронный документооборот.

На методах налогового контроля сказываются происходящие в последние годы изменения в налоговом законодательстве. Налоговой службе приходится решать все новые и новые задачи. Особенно это проявляется в кризисные периоды.

Среди значительных изменений в кризисные годы можно назвать введение в 2009 г. порядка досудебного рассмотрения налоговых споров. Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или об отказе в привлечении к ответственности может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования решения в вышестоящем налоговом органе. В случае обжалования решения в судебном порядке срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда лицу, в отношении которого вынесено решение, стало известно о вступлении его в силу. Раньше у налогоплательщика, несогласного с решением налогового органа, был выбор: обращаться в вышестоящую налоговую инстанцию или прямо в судебные органы.

В эти же годы Федеральная налоговая служба оказывала активное и весьма эффективное противодействие уклонению от налогов с помощью фирм-однодневок.

Налоговая служба включилась в борьбу с применением офшорных схем. Российские правила трансфертного ценообразования, предусматривающие полномочия ФНС России по контролю цен, вступили в силу с 1 января 2012 г., когда НК РФ был дополнен разделом V.1¹.

Почти 5 тыс. крупнейших компаний Российской Федерации применяют трансфертное ценообразование и сдают соответствующие налоговые декларации. Правоприменительную практику по этой проблеме еще предстоит формировать. Тем не менее анализ показывает, что в этом отношении отечественная методология

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ; (часть вторая) от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

опережает нормативные акты, действующие в развитых зарубежных странах. Усилен контроль за фирмами с иностранным участием.

Накопленный более чем за четверть века статистический материал и аналитические методы работы позволяют сократить общее число документальных налоговых проверок, но зато проводить их с гораздо большей эффективностью.

Аналитическая работа позволила в 2017–2018 гг. перейти к методам риск-ориентированного подхода к проведению выездных проверок. Это существенно повысило налоговую дисциплину и сделало акцент не на наказании недобросовестных налогоплательщиков, а на побуждении их к добровольному уточнению и исполнению своих налоговых обязательств. Этому способствует применение новейших автоматизированных аналитических инструментов.

В результате в I квартале 2018 г. показатель сумм увеличенных налоговых обязательств по уточненным налоговым декларациям, представленным налогоплательщиками, по сравнению с соответствующим периодом предыдущего года увеличился почти в два раза. Речь идет о налогоплательщиках, которые самостоятельно провели оценку рисков согласно критериям, разработанным ФНС России.

За указанный период количество выездных налоговых проверок составило 4,1 тыс. Это на 26% меньше, чем в I квартале 2017 г., но при этом эффективность одной выездной проверки в среднем увеличилась на 15,7%.

По результатам контрольно-аналитической работы поступило почти 70 млрд рублей, что на 8,2% больше, чем в I квартале 2017 г.

По результатам камеральных проверок доначислено 17,5 млрд рублей с увеличением на 8,6%.

Риск-ориентированный подход к организации налоговых проверок позволяет повысить их эффективность, высвободить силы налоговых инспекторов, сократив проверки заведомо добросовестных налогоплательщиков.

Суть указанного подхода заключается в следующем. Организации подразделяются на три категории: с низким налоговым риском, средним риском и высоким риском. Разумеется, эта градация зависит от показателей аналитической составляющей.

Далее организации первой категории подвергаются упрощенному контролю, организации второй категории – обычному контролю, а третьей категории – усиленному контролю.

Следует отметить, что по третьей группе организаций попытки получить мошенническими способами возмещение налога на добавленную стоимость сократились в два раза.

Риск-ориентированный подход к налоговым проверкам – это шаг к построению партнерских отношений Федеральной налоговой службы с добросовестными налогоплательщиками.

В гражданском законодательстве понятие «риск» не имеет определения, но оно применяется в экономической и юридической литературе. В принципе, риск означает неопределенность результата тех или иных действий, подразумевает вероятность неблагоприятных последствий.

Налоговый риск имеет две стороны медали: риск налогоплательщика и риск государства.

С позиции государства налоговые риски означают вероятность снижения налоговых платежей под воздействием совокупности факторов, вызванных поведением налогоплательщиков, деятельностью самого государства или внешнеэкономической средой. Последняя группа факторов действует на экономику России, например, через санкции западных государств.

Со стороны налогоплательщиков налоговые риски рассматриваются с позиции возможного увеличения расходов по уплате налогов. Рост расходов может возникнуть из-за повышения налогов, других возможных изменений налогового законодательства, штрафных санкций, просчетов в планировании налогов и т. д.

Итак, налоговые риски могут быть внутренними и внешними. Внешние риски можно подразделить на законодательные и экономические. Первые из них несут в себе любые изменения законодательства, новые законы, сборы, пошлины или их отмену, изменения ставок, введение или отмену льгот, динамику амортизации. Экономические риски связаны с ситуацией резкого или неожиданного изменения рыночной конъюнктуры в течение бюджетного года.

Для экономики России переломным стал 2017 г., когда была преодолена рецессия, в том числе это касается и промышленного производства. Налоговые поступления показали рост по всем видам

налогов и во все уровни бюджетов. Положительным фактором явился рост ненефтегазовых доходов, что свидетельствует о реальных структурных изменениях в экономике России.

На динамику поступлений по ненефтегазовым доходам большое влияние оказало совершенствование налогового администрирования на базе применения современных цифровых технологий. Федеральная налоговая служба среди методов налогового контроля разрабатывает и внедряет инструменты дистанционного контроля.

Например, автоматизированная система контроля НДС показывает в режиме онлайн все компании, уплачивающие этот налог. Система обеспечивает контроль за уплатой налогов по каждой операции на основе автоматического сопоставления. Она анализирует 1,2 млрд счетов-фактур в месяц, т. е. более 15 млрд операций в год.

Автоматизированная система контрольно-кассовой техники позволит взять под повседневный контроль розничную торговлю. Во все времена именно розничная торговля являлась одним из самых рискованных секторов российской экономики.

В 2017 г. был завершён, как и намечалось, первый этап перехода на новый вид контрольно-кассовой техники КИТ. Речь идет о контрольно-кассовых машинах, соединенных в режиме онлайн с налоговой службой. Второй этап был успешно завершён в 2018 г.

В 2017 г. была запущена в действие система маркировки лекарств, к которой в том же году подключились более 2 тыс. участников. Было промаркировано более 8 млн упаковок лекарственных препаратов.

Помимо финансовой функции налоговой службы, здесь необходимо упомянуть и ее социальную функцию. С помощью маркировки можно будет заблокировать оборот недоброкачественных лекарств, а также в случае необходимости обеспечить оперативную переброску лекарств в любой регион.

В 2017 г. реализован проект по налоговому администрированию иностранных компаний, оказывающих электронные услуги. На налоговый учет были поставлены 143 компании.

В ноябре 2017 г. запущена новая модернизированная версия личного кабинета для физических лиц. Повысилась оператив-

ность обновления данных об объектах налогообложения, появились наглядные формулы, разъясняющие расчет имущественных налогов, начато создание единого федерального информационного ресурса – Единого государственного реестра записей актов гражданского состояния.

В 2017 г. ФНС вновь, второй раз в новейшей истории России, приступила к администрированию страховых взносов. В начале XXI в. введение единого социального налога вместо обязательных отчислений в государственные внебюджетные социальные фонды стало крупным успехом налоговой политики. При проведении реформы от государства не потребовалось никаких расходов. Результатом же стало снижение ставок налога, сопровождающееся существенным ростом поступлений социального налога.

В первый же год рост платежей составил 32%, за первые два года произошло увеличение в 1,7 раза. Снижение налога, которое сочеталось с одновременным снижением налога на доходы физических лиц, способствовало некоторому увеличению зарплаты и частичному выходу ее из тени. Упростился налоговый контроль путем передачи функции налоговой службе вместо четырех внебюджетных социальных фондов. В общем был достигнут нечастый в области налогообложения результат, когда обоюдную выгоду получили и бюджет, и налогоплательщики.

Тем не менее Федеральным законом от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» единый социальный налог был отменен и вместо него вновь введены страховые взносы в Пенсионный и другие социальные фонды (с 1 января 2017 г. администрирование страховых взносов передано ФНС, правила расчета и уплаты взносов определяются требованиями гл. 34 НК РФ).

Для налогоплательщиков, особенно для представителей малого предпринимательства, произошло повышение налоговых ставок. Но, главное, вновь изменился в сторону прошлого порядок налогового контроля. Он был изъят из ведения Федеральной налоговой службы и передан обратно социальным фондам, что

увеличило число проверок и количество проверяющих, причем по одной и той же налоговой базе.

Результат оказался ожидаемым: затормозился рост заработной платы, прекратили свою деятельность сотни тысяч индивидуальных предпринимателей, многие из которых просто ушли в теневой бизнес. Следует обратить внимание еще на один аспект. Уход в тень не только снизил объем страховых взносов, но и вынужденно привел к уменьшению платежей налога на доходы физических лиц. И еще одно обстоятельство: предпринимателям стало выгодно использование дешевого труда. К этому их толкал механизм исчисления страховых взносов. А применение дешевого труда – это в то же время применение низкоквалифицированного труда.

Таким образом, потери в данном случае носили скрытый характер. Положение дел было исправлено Указом Президента РФ от 15 января 2016 г. № 13 «О дополнительных мерах по укреплению платежной дисциплины при осуществлении расчетов с Пенсионным фондом Российской Федерации, Фондом социального страхования Российской Федерации и Федеральным фондом обязательного медицинского страхования».

В целях реализации этого Указа был принят ряд законов и иных документов, в соответствии с которыми полномочия налогового контроля страховых взносов с 1 января 2017 г. переданы Федеральной налоговой службе.

С 1 января 2017 г. вошли в действие новый раздел НК РФ «Страховые взносы в Российской Федерации» и новая гл. 34 «Страховые взносы», в которой нашли отражение все положения по исчислению и уплате страховых взносов¹. В течение 2017 г. налоговыми органами была проведена значительная работа по приему всех документов из внебюджетных фондов на региональном уровне.

Результаты не замедлили сказаться: в 2017 г. по сравнению с предыдущим годом объем перечислений страховых взносов во внебюджетные фонды увеличился на 10%, а в I квартале 2018 г. к соответствующему кварталу предыдущего года – на 18,7%.

Достаточно сложным является администрирование *налоговых льгот*. Дело в том, что, по оценке Минфина России, сумма

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (части первая и вторая). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

выпадающих доходов в связи с предоставлением льгот и преференций весьма значительна.

Так, потери федерального бюджета в 2015–2016 гг. составили по 2,2 трлн рублей, в 2017 г. – 2,6 трлн рублей. К этому следует прибавить потери консолидированных региональных бюджетов – 0,3 трлн рублей ежегодно.

Администрирование должно установить в данном случае не просто правильность исчисления налогов с учетом льгот, но и эффективность льгот. Речь идет о целях их установления и реальном достижении этих целей.

В первую очередь попробуем определить экономическую сущность категории «налоговая льгота». В начале 2000-х гг. появилось определение, согласно которому налоговые льготы являются налоговыми расходами государства и служат альтернативой прямым бюджетным расходам. Этим стало руководствоваться российское Министерство финансов. Данное определение берет начало из «Руководства по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере», изданного Международным валютным фондом в 2001 г. (в редакции 2007 г.), в котором утверждается, что, поскольку цели государственной политики могли бы быть достигнуты альтернативным способом через предоставление субсидий или осуществление иных прямых расходов, льготы рассматриваются как эквивалент бюджетных расходов.

Отмена инвестиционной налоговой льготы, закрепленной в гл. 25 НК РФ¹, привела к отрицательному результату: была существенно снижена налоговая ставка на прибыль (с 35 до 24%), введена ускоренная амортизация. В области косвенных налогов государство понесло существенные бюджетные расходы, снизив налог на добавленную стоимость с 20 до 18% с одновременной отменой 5-процентного налога с продаж. Основной задачей было снижение цен на товары и услуги.

Немало есть и других примеров, показывающих, что налоговые льготы и субсидии могут быть арифметически равны, но экономически отнюдь не эквивалентны.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (части первая и вторая). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Можно утверждать, что налоговые льготы – это инструмент развития, а субсидии – инструмент застоя.

Существует мнение о вреде льгот вообще, поскольку они препятствуют свободной конкуренции, ставя предпринимателей в неравное положение. Данной концепции придерживаются сторонники либеральной экономики, отрицающие ведущую роль государства в хозяйственных отношениях. Это попытка лишить государство важнейшего инструмента регулирования экономики – возможности определять приоритеты развития.

Налоги являются нашим главным финансовым ресурсом, в том числе ресурсом инвестиционным. Рост поступлений налогов не сиюминутный, а в среднесрочной перспективе зависит именно от отношения к налоговым льготам.

Во всех развитых странах налоговые льготы вводятся по таким направлениям, как развитие науки, создание новой техники и технологий, поддержка малого предпринимательства.

Администрирование налоговых льгот должно заключаться в том, чтобы они имели четко определенные цели с мониторингом за тем, достигаются ли они на практике.

1.3. Перспективы совершенствования налогового контроля

К каким результатам должно привести совершенствование налогового администрирования?

Прежде всего, это дальнейшее увеличение собираемости налогов и сборов, вывод экономики из теневого сектора, сокращение издержек налогоплательщиков при исполнении ими обязанностей по уплате налогов, повышение качества государственного контроля за доходами.

Каким образом должно развиваться налоговое администрирование?

Представляется, что в этой области нужно двигаться в двух направлениях. Во-первых, следует стремиться к установлению партнерских отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками. Важную позитивную роль здесь могут сыграть налоговые консультанты, стоящие между ними. Во-вторых, предстоит перенять у западных налоговых служб методы борьбы не

только с прямым уклонением от уплаты налогов в виде сокрытия прибыли, доходов или иных объектов налогообложения, но и с косвенным уклонением в виде кажущихся легальными, по крайней мере, формально, схем.

Для России партнерская модель выстраивания взаимоотношений в налоговой сфере является непривычной. Исторически сложилось так, что взаимоотношения между государственными органами и гражданами, а также предпринимателями строятся на основе принципа подчинения власти. Данный принцип выстраивания общественных отношений считается основополагающим в теории административного, налогового, таможенного и иных отраслей публичного права. Он закреплен в соответствующих отраслях законодательства. Например, ст. 2 НК РФ устанавливается регулирование властных отношений по введению и взиманию налогов законодательством о налогах и сборах¹.

Следует отметить, что между налоговыми органами, налогоплательщиками и налоговыми консультантами могут быть установлены вполне цивилизованные партнерские отношения, и именно к этому нужно стремиться. Кстати, в этом отношении многое делает руководство ФНС в последние годы.

Опыт многих стран мира (Ирландия, Швейцария, Нидерланды, США) доказывает справедливость данного замечания. Именно система партнерских взаимоотношений оказывается наиболее эффективной в деле налогообложения, поскольку дает всем ее участникам такие выгоды, которые лучше угроз и репрессий заставляют их действовать в желаемом для общества и экономики направлении. В частности:

- у налоговых органов появляется реальная возможность обеспечить эффективный контроль за соблюдением налогоплательщиками требований действующего налогового законодательства при существующих ограничениях в ресурсах для проведения такого контроля;

- добросовестные налогоплательщики получают предсказуемость налогообложения бизнеса, решая сложные вопросы налогообложения в открытом диалоге с налоговыми органами, не

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (части первая и вторая). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

опасаясь быть обвиненными в налоговом мошенничестве или получении необоснованной налоговой выгоды; возникающие налоговые споры улаживаются не в силовом, а во внесудебном порядке, что выгодно и налогоплательщикам, и налоговым органам;

– налоговые консультанты превращаются в важное связующее звено между налоговыми органами и налогоплательщиками, существенно повышая конечную результативность их взаимодействия и снижая при этом рабочую нагрузку как на первых, так и на вторых.

Можно утверждать, что в партнерской системе взаимоотношений образуется синергетический эффект, превышающий простую сумму эффектов деятельности каждого из субъектов, действующих самостоятельно.

В результате налоговая система при минимуме ресурсов на ее содержание обеспечивает максимальную эффективность налогового контроля, никоим образом не снижая (и это очень важно) деловую активность и экономическую свободу в стране. А это, в свою очередь, создает необходимые условия и предпосылки для экономического роста.

Для перехода к партнерским отношениям следовало бы законодательно закрепить в ст. 3 НК РФ принцип сотрудничества как основополагающий принцип взаимоотношений между налоговыми органами, налогоплательщиками и налоговыми консультантами. Необходимо иметь возможность широкого использования предварительных соглашений о налогообложении между налоговыми органами и налогоплательщиками. Такие соглашения являются эффективным правовым средством профилактики налоговых нарушений и конфликтов. Введенная в 2009 г. обязательность досудебного рассмотрения налоговых споров – крупный шаг в этом направлении.

В США, например, внедренная система сотрудничества при урегулировании налоговых конфликтов позволила достичь внушительных результатов. В среднем 86% жалоб налогоплательщиков разрешается без передачи в суд.

Добросовестные российские налогоплательщики, а также налоговые консультанты выражают готовность к партнерству в налоговой сфере.

Что касается второго направления совершенствования налогового администрирования, то с учетом мирового опыта представляется целесообразным ввести в отечественное налоговое законодательство понятия «злоупотребление правом» и «доктрина деловой цели».

В последнее время российские налоговые органы учитывают в своей деятельности не только эффективность контрольных мероприятий, но и состояние работы с налогоплательщиками.

В налоговых взаимоотношениях все большую роль играют налоговые консультанты, работа которых, по сути дела, дополняет налоговое администрирование. При правильно построенных правоотношениях она может быть его составной частью.

Когда и как возникло в России налоговое консультирование?

6 декабря 1991 г. был принят Закон РФ «О налоге на добавленную стоимость», а через 25 дней подготовки он вступил в действие. Например, во Франции подготовка к введению НДС велась 4 года, после чего закон был введен только в одной заморской территории, где апробировался еще 2 года.

Неудивительно, что предприниматели в России были поставлены в ужасное положение, когда их можно было штрафовать каждый квартал при любой налоговой проверке просто за незнание механизма исчисления и уплаты налога (чем, кстати, некоторые налоговые инспекции и занялись). Впрочем, уплачивать штрафы все равно было нечем, что вызвало рост пени и недоимки. Бюджет в начале 1992 г. бедствовал.

Именно в этот момент коллегия Московской налоговой инспекции решила временно отменить все проверки, а силы налоговых инспекторов целиком направить на разъяснение налогоплательщикам, что такое НДС. Проводились бесплатные семинары и круглые столы, велись индивидуальные разъяснения во всех 33 районных инспекциях и в городской службе. Был выдвинут лозунг: «Собирать налоги, а не штрафы». Результаты полностью оправдались. Затем в Московской налоговой инспекции был создан учебно-информационный центр, где проходили обучение как сотрудники, так и налогоплательщики.

В масштабе всей России налоговое консультирование стало развиваться с 2000 г. по инициативе Министерства по налогам и сборам (МНС), при котором был создан центр налогового кон-

сультирования, разработана программа обучения налоговых консультантов, аккредитованы несколько вузов, разработан аттестат.

Первой сотне обученных и сдавших экзамены консультантов выдавало аттестаты МНС. Именно эти первые консультанты приняли решение о создании Палаты налоговых консультантов, которая зарегистрирована Минюстом 9 января 2002 г.

Основные задачи Палаты на тот момент:

- 1) организация обучения, аттестация, повышение квалификации налоговых консультантов, обмен опытом;
- 2) практическая помощь действующим налоговым консультантам;
- 3) создание в регионах организаций налоговых консультантов;
- 4) установление связей с коллегами из ближнего и дальнего зарубежья;
- 5) анализ хода налоговой реформы.

Конечно, это только крупные концептуальные проблемы.

Сегодня Палата налоговых консультантов – это общественная организация, признанная не только в России, но и во всем мире.

Палатой регулярно проводятся международные форумы по проблемам налогообложения, конференции преподавателей вузов, общероссийские конференции налоговых консультантов. Палата является полноправным членом Европейской конфедерации налоговых консультантов. Она имеет тесные контакты с участниками Азиатско-Тихоокеанского экономического сотрудничества (АТЭС) и рядом организаций, не входящих в международные объединения.

В 2013 г. российской Палате было доверено проведение Генеральной ассамблеи Европейской конфедерации, которая состоялась в Санкт-Петербурге.

Налоговые консультанты служат надежным звеном между миллионами налогоплательщиков и налоговой службой государства.

Практикум

Компетентностно-ориентированные вопросы и задания
(дайте развернутый ответ)

1. Расскажите о возникновении и становлении налогового контроля в Древнем Вавилоне и Древнем Египте.
2. Опишите налоговый контроль в Древнем Риме. Как создавалась налоговая администрация?
3. Расскажите о содержании понятия «откуп» и эволюции системы откупов от Древнего Египта до России XVIII в.
4. Перечислите способы сбора налогов в Киевской Руси и уплаты дани в Золотую Орду.
5. Как происходило создание Русской Правды при великом князе Ярославе Мудром и его сыновьях?
6. Дайте характеристику системы контроля над налогообложением при великом князе Иване III, назначения и содержания сошного письма.
7. Каково было назначение и содержание писцовых книг во времена Ивана Грозного?
8. Раскройте содержание мероприятий по упорядочению финансовой системы в царствование Алексея Михайловича.
9. Расскажите о налоговой реформе Петра I и мероприятиях по созданию налоговой базы.

Глава 2. Общие вопросы проведения налогового контроля и налоговых проверок

2.1. Понятия и определения налогового контроля

Налоговый контроль традиционно рассматривается как часть финансового контроля, охватывающего сферу создания, распределения и использования денежных фондов.

Финансовый контроль – это контроль законности и целесообразности действий в сфере создания, распределения и использования денежных фондов государства на всех уровнях управления в целях эффективного социально-экономического развития страны и ее регионов.

Государственный налоговый контроль как часть финансового контроля представляет собой систему мероприятий по проверке законности, целесообразности и эффективности действия по формированию денежных фондов государства на всех уровнях управления и власти в части налоговых доходов.

В систему налогового контроля входят также мероприятия по выявлению резервов увеличения налоговых поступлений и улучшению налоговой декларации. Кроме того, в систему входит совокупность приемов и способов обеспечения соблюдения налогового законодательства, правильности начисления, полноты и своевременности внесения налогов в бюджет.

С точки зрения системы управления налоговый контроль – это завершающая стадия управления налогообложением, один из элементов методики планирования налоговых доходов бюджета.

Существует довольно много определений понятия «налоговый контроль», например: «Налоговый контроль – это установленная законодательством совокупность приемов и способов проверки, осуществляемых всеми уровнями налоговых органов Российской Федерации, целью которых является обеспечение полноты и своевременности исчисления и уплаты в бюджет разных уровней налогов, сборов, а также выполнение иных обязанностей налогоплательщика».

В Налоговом кодексе РФ дано следующее определение: «Налоговым контролем признается деятельность уполномочен-

ных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном настоящим Кодексом»¹.

Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также других форм, предусмотренных НК РФ.

Таким образом, налоговый контроль – это система, состоящая из взаимосвязанных и взаимодействующих элементов (см. рис. 1).

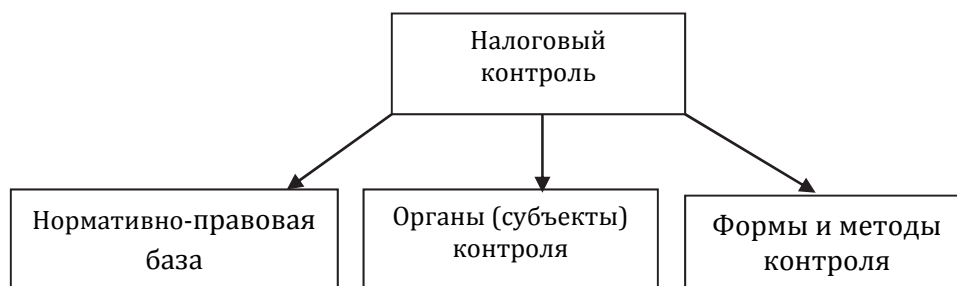


Рис. 1. Система налогового контроля

Стратегической целью налогового контроля является создание совершенной системы налогообложения и обеспечение уровня налоговой дисциплины, исключающего или сводящего к минимуму нарушения налогового законодательства.

Стратегическая цель конкретизируется в следующих *задачах налогового контроля*:

- обеспечение правильности исчисления своевременной и полной уплаты в бюджет;
- обеспечение неотвратимости наказания нарушителей налогового законодательства;
- предупреждение нарушений налогового законодательства;
- возмещение ущерба, причиненного государству в результате нарушения налогового законодательства;

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (части первая и вторая). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

– проверка качества постановки и ведения бухгалтерского учета объектов налогообложения.

Нормативно-правовая база налогового контроля включает:

– Конституцию РФ, а также постановления, решения, определения Конституционного суда РФ;

– Налоговый кодекс РФ, законы субъектов Российской Федерации и нормативные правовые акты местного самоуправления в сфере налогов и сборов;

– Гражданский кодекс РФ, Гражданско-процессуальный кодекс РФ, Бюджетный кодекс РФ;

– Уголовный кодекс РФ и Кодекс РФ об административных правонарушениях;

– Арбитражно-процессуальный кодекс РФ, а также постановления, решения, определения Верховного и Высшего арбитражного судов;

– федеральные и региональные законы;

– постановления и распоряжения Правительства РФ;

– нормативные правовые акты Минфина России, ФНС России, региональных и местных уровней власти.

Основным *субъектом налогового контроля* являются налоговые органы, имеющие всеобъемлющие контрольные полномочия, а именно ФНС России, а также ее территориальные органы.

Таможенные органы имеют полномочия налоговых органов в случаях, предусмотренных налоговым законодательством, в отношении налогов и сборов, уплачиваемых при пересечении таможенной границы Российской Федерации.

В качестве *объекта налогового контроля* выступают действия (бездействие) налогоплательщиков, налоговых агентов, сборщиков налогов и сборов.

Направления налогового контроля:

– контроль правильности исчисления, полноты уплаты налогов и сборов;

– контроль законности применения налоговых льгот;

– контроль правильности и правомерности возмещения косвенных налогов из бюджета;

– контроль соблюдения специальных налоговых режимов;

- контроль постановки на налоговый учет и исполнения связанных с этим обязательств;
- контроль правильности бухгалтерского (налогового) учета, своевременности представления налоговых деклараций и достоверности содержащихся в них сведений;
- контроль своевременности уплаты налогов и сборов;
- контроль исполнения обязанностей налогового агента;
- контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (с 1 января 2012 г.);
- проверка соблюдения банками обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством;
- контроль полноты учета денежной выручки;
- проверка правильности применения контрольно-кассовой техники (ККТ);
- предупреждение и пресечение нарушений налогового законодательства;
- выявление проблемных категорий налогоплательщиков;
- выявление резервов увеличения налоговых поступлений;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков;
- контроль крупнейших и консолидированных групп налогоплательщиков и др.

2.2. Формы налогового контроля. Виды налоговых проверок

Под формой налогового контроля понимают регламентированный нормами налогового законодательства способ организации, осуществления и формального закрепления результатов мероприятий налогового контроля.

В соответствии со ст. 82 НК РФ налоговый контроль проводится в форме комплекса следующих мероприятий:

- налоговых проверок;
- получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов;
- проверки данных учета и отчетности;

- осмотра и обследования помещений и территорий, используемых для извлечения доходов;
- других мероприятий, предусмотренных законодательством (учет налогоплательщиков, применение ККТ, денежная выручка и др.).

Формы проведения налогового контроля отображены на рис. 2.



Рис. 2. Формы проведения налогового контроля

Основной формой налогового контроля являются налоговые проверки. В соответствии со ст. 87 НК РФ налоговые органы проводят такие виды проверок, как камеральные и выездные налоговые проверки¹.

Ранее, до 1 января 2007 г., НК РФ предусматривал также встречные проверки. Однако с указанной даты категория встречной проверки была упразднена, тем более что в действовавшей редакции механизм встречной проверки не был законодательно регламентирован. Вместо этой категории налоговые органы в ходе проверки получили право истребовать документы у

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (части первая и вторая). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

контрагентов, касающиеся деятельности проверяемого налогоплательщика.

Кроме того, если вне рамок проведения проверок у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получения информации относительно конкретной сделки, должностное лицо налогового органа вправе истребовать информацию об этой сделке у ее участников или у иных лиц, располагающих информацией об этой сделке (ст. 93.1 НК РФ).

Таким образом, несмотря на отмену категории встречной проверки, у налоговых органов имеется возможность ее осуществления.

В соответствии со ст. 88 НК РФ *камеральная налоговая проверка* проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) или заявления, указанного в п. 2 ст. 221.1 НК РФ, документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Выездная налоговая проверка в соответствии со ст. 89 НК РФ проводится, как правило, на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

Предметом выездной проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов и сборов. Порядок проведения, оформления результатов и реализация результатов выездной налоговой проверки регламентируются ст. 89–301 НК РФ.

С 1 января 2012 г. в разделе V.1 НК РФ появился еще один вид налоговых проверок – в связи с необходимостью налогового контроля при совершении сделок между взаимозависимыми лицами (контроль над трансфертным ценообразованием). Статьей 105.17 НК РФ вводится *проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами*. Данный вид проверки проводится ФНС по месту ее нахождения. Проверка проводится на основании уведомления о контролируемых сделках или извещения территориального налогового органа, проводящего выездную или камеральную проверки. Территориальные налоговые органы не имеют права проводить такие проверки. Проведение таких проверок не препятствует проведению выездных и камеральных проверок. Предметом

контроля в данном случае является проверка правильности установления рыночной цены.

Налоговые проверки можно классифицировать по нескольким критериям (признакам): повторность, степень охвата уплачиваемых налогов, категория участников налоговых правоотношений, статус объектов проверки, метод ее проведения, состав участников, отношение к плану проверок, источники контрольных данных, место проведения, стадии (время проведения), периодичность проведения, степень обязательности, глубина проверки.

Рассмотрим более подробно возможную классификацию налоговых проверок.

По признаку повторности налоговые проверки подразделяются на первичные и повторные.

Первичные проверки могут быть как камеральными, так и выездными. Определяющим критерием здесь является то, что такая проверка по конкретному налогу и налоговому периоду у данного налогоплательщика не проводилась.

Повторные проверки на практике могут быть только выездными в силу ограничения срока проведения камеральной проверки.

В соответствии с п. 10 ст. 89 НК РФ повторная выездная налоговая проверка может проводиться в двух случаях:

- вышестоящим налоговым органом – в порядке контроля деятельности налогового органа, проводившего проверку;
- налоговым органом, ранее проводившим проверку, – в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации.

В случае реорганизации или ликвидации налогоплательщика может проводиться выездная налоговая проверка независимо от времени и предмета предыдущей проверки.

По степени охвата проверкой уплачиваемых налогов выделяют комплексные и тематические проверки. В соответствии с п. 3 ст. 89 НК РФ выездная проверка может проводиться по одному или нескольким налогам.

Под комплексными проверками понимают проверки, которые охватывают вопросы правильности исчисления и уплаты всех налогов, уплачиваемых налогоплательщиком. В ходе данной проверки ревизуют все счета предприятия, играющие роль в формировании налоговых обязательств.

Тематическая проверка – это проверка, охватывающая вопросы правильности исчисления отдельных налогов и сборов. В настоящее время основным видом выездных налоговых проверок являются тематические проверки, которыми охватываются, как правило, НДС, налог на прибыль и еще один вид налога, являющиеся наиболее значимыми для данного налогоплательщика.

Комплексные выездные проверки носят исключительный характер.

По категории участников налоговых правоотношений выделяют проверки налогоплательщиков, налоговых агентов и проверки плательщиков сборов.

По статусу объектов проверок можно выделить проверки организаций в целом, проверки организаций по вопросам исчисления и уплаты налогов филиалами и обособленными подразделениями, проверки индивидуальных предпринимателей и физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями.

Каждая проверка из этих категорий имеет свою специфику в части состава проверяемых налогов и соблюдения отдельных формальностей.

До 1 января 2004 г. НК РФ предусматривался налоговый контроль над расходами физических лиц (ст. 86.1–86.3), однако он был отменен, а налоговые органы с 1 января 2007 г. лишены права контролировать соответствие расходов физических лиц уровню их доходов.

По методу проведения проверки (по полноте охвата объема контроля) можно выделить проверки, проводимые сплошным методом, и проверки, проводимые выборочным методом.

При сплошной проверке проверяют все документы налогоплательщика за все налоговые (отчетные) периоды, охваченные проверкой.

Выборочной проверкой охватывается, как правило, часть документации или часть налоговых (отчетных) периодов. При этом если в ходе выборочной проверки выявляются нарушения налогового законодательства, рекомендуется проводить сплошную проверку.

В настоящее время большинство проверок проводится с применением выборочного метода. Как правило, сотрудники

налоговой инспекции тщательно проверяют один-два налоговых (отчетных) периода, выявляют нарушения, имеющие систематический характер. Это позволяет несколько сократить затраты рабочего времени на проведение проверки, но увеличивает риск необнаружения ошибок и нарушений у налогоплательщика.

По составу участников можно выделить проверки, проводимые силами налоговой инспекции, и совместные проверки.

В соответствии с НК РФ (ст. 36) по запросу налоговых органов в проверках могут участвовать органы внутренних дел. Кроме того, возможно взаимодействие и с другими государственными и муниципальными органами.

По отношению к плану проверок можно выделить плановые и внеплановые проверки.

Как правило, выездные проверки проводятся по плану, составляемому налоговой инспекцией. При составлении плана проверок проводится большая работа по отбору налогоплательщиков по определенным критериям и результатам анализа деятельности организаций.

В то же время имеют место и внеплановые, или внезапные, проверки при наличии определенных обстоятельств. К ним могут относиться: проведение проверок по постановлению следователя, по заданию вышестоящих органов и др.

По отношению к источникам контрольных данных выделяются документальные проверки, фактические проверки, автоматизированный контроль.

По месту проведения налоговых проверок различают камеральные проверки (на территории налоговой инспекции) и выездные проверки (на территории налогоплательщика).

По стадиям (времени проведения) выделяют предварительные проверки (на стадии планирования и подготовки проверки), текущие проверки (в ходе проверок), последующие проверки (по окончании отчетного периода).

По периодичности проведения различают регулярные, систематические, эпизодические налоговые проверки.

По степени обязательности различают обязательные и инициативные налоговые проверки. Законом устанавливаются случаи, когда проверка должна быть проведена в обязательном порядке, а также определяется периодичность проверок. Напри-

мер, в соответствии со ст. 89 НК РФ при реорганизации или ликвидации организации налоговые органы обязаны проводить выездную налоговую проверку.

Инициативные налоговые проверки санкционируются налоговыми органами в соответствии с НК РФ.

По глубине проверки (степени завершенности представления об объекте контроля) выделяются глубокие и поверхностные проверки.

Предложенная классификация позволяет более четко определять цели и задачи налоговых проверок при разработке планов их проведения.

2.3. Методы налогового контроля, их характеристика

Под методом налогового контроля в общем понимают способы практического осуществления и познания изучаемых явлений; конкретные способы, применяемые при осуществлении контрольных функций.

Выделяют следующие группы методов финансового (налогового) контроля:

- общенаучные методические приемы исследования объектов контроля (анализ, синтез, индукция, дедукция, аналогия, моделирование);
- собственно эмпирические методические приемы (инвентаризация, контрольные замеры работ, контрольные закупки оборудования, формальная, арифметическая и логическая проверка, сопоставление однородных фактов, опросы и др.);
- специфические приемы смежных экономических наук (экономический анализ, экономико-математические методы, теория вероятностей, математическая статистика).

Конкретные методы налогового контроля можно разделить на следующие группы: документальные, фактические, расчетно-аналитические, информативные.

Методы документального контроля предполагают изучение документа как такового. К ним относятся формальная, счетная (арифметическая) и логическая проверка документов,

определение их достоверности и подлинности, юридическая оценка хозяйственных операций и др.

Методы фактического контроля включают в себя инвентаризацию имущества налогоплательщика, привлечение специалиста, контрольный запуск сырья в производство, лабораторный анализ качества, контрольную закупку и др.

К расчетно-аналитическим методам относятся:

– вспомогательные методы: экономический анализ, технико-экономический анализ; группировка и обобщение, метод контрольного сличения остатков (определение максимально возможного остатка на данный период);

– косвенные (нетрадиционные) методы: контроль ценообразования налоговыми органами, метод внутреннего сравнительного анализа, методы внешнего сравнительного анализа (расчет по аналогии), метод анализа собственного капитала и др.

Информативные методы включают получение объяснений налогоплательщиков, различных сведений по запросам налоговых органов, инструктирование и разъяснение законодательства, налоговое консультирование.

Рассмотрим более подробно содержание указанных методов.

Методы документального контроля

В группу методов документального налогового контроля входят приемы, основанные на изучении документа как такового, а именно: формальная проверка, нормативная проверка, арифметическая (счетная) проверка документов и учетных регистров, сличение документов с учетными записями и изучение обоснованности бухгалтерских проводок.

Методы документального контроля играют основную роль при проведении контрольно-проверочных мероприятий. Они достаточно трудоемки, требуют знания законодательства, бухгалтерского учета, к ним трудно применить автоматизацию.

Следует иметь в виду, что истребование документов и выемка документов не относятся к методикам документального контроля, а являются процессуальными действиями сотрудников налоговых органов по обеспечению представления документов. Процедура истребования и изъятия зафиксирована в НК РФ и носит правовой характер.

Из названия данного метода налогового контроля следует, что главным объектом проверки являются документы, связанные с процессом исчисления и уплаты налогов и сборов. Все хозяйственные операции у налогоплательщика должны быть документально подтверждены. Документ может быть достоверным или недостоверным. Для классификации документов по качественным признакам используют ряд критериев: соблюдение правил составления (формальный), достоверности и подлинности, законности операций и фактов, их соответствия действительности.

Общее ознакомление с документом состоит в изучении его формы и содержания. Недостоверные документы могут быть разделены на следующие группы:

– *недостоверные по формальным признакам* (неправильно оформлены, не содержат определенных реквизитов и т. п.);

– *недостоверные по существу* (содержанию), т. е. содержащие случайные ошибки или признаки подлога.

Формальная проверка проводится в целях подтверждения того, что документ соответствует установленной форме и правилам оформления. На этапе формальной проверки могут быть обнаружены следующие признаки подделки: неправильное наименование документа, указание несуществующего учреждения, от имени которого документ выдан, внесение других заведомо ложных сведений, грамматические ошибки, неразборчивый почерк и т. п.

Отсутствие или неточное воспроизведение реквизитов чаще всего указывают на подлог. Существует достаточно разветвленная система установления подлинности документа с использованием различных признаков подделки бланков, печатей и штампов, подписей и др.

Нормативная проверка предполагает изучение документа с точки зрения его соответствия действующим законам, нормативным актам, инструкциям, ГОСТам, нормам расхода сырья, правильности применения цен, размера налогов и т. п., а также целесообразности, правомерности отраженной в нем хозяйственной операции.

В ходе нормативной проверки могут быть обнаружены следующие нарушения:

- применение не предусмотренных нормативами измерителей хозяйственной операции (например, спирт указывается в килограммах вместо литров и т. п.);
- применение непредусмотренных норм и правил (например, средней цены вместо дифференцированных цен и т. п.);
- отсутствие сведений о проведении промежуточных операций (например, применение норм естественной убыли по товарам, фактически не хранившимся на складе).

Счетная (*арифметическая*) проверка документов и учетных регистров является методом, применяемым главным образом при камеральных проверках. Она заключается в установлении правильности подсчетов итоговых сумм в документе. Арифметической проверкой могут быть установлены следующие виды подлогов в документах:

- заведомое механическое завышение или занижение итоговых сумм по горизонтальным строкам или вертикальным графам;
- последующие дописки штрихов и цифр как в итоговых суммах, так и в отдельных строках и колонках.

В ходе сличения документов с учетными записями и изучения обоснованности бухгалтерских проводок производится проверка тождественности отражения записей в документах и регистрах бухгалтерского учета. Например, журналы-ордера сличают с главной книгой, накопительные ведомости – с мемориальными ордерами. Анализ обоснованности бухгалтерских проводок направлен на выявление соответствия бухгалтерских проводок плану счетов. С введением системы налогового учета источником информации для проверки обоснованности и правильности исчисления налога на прибыль являются аналитические регистры налогового учета.

Методы фактического контроля

Методы фактического контроля имеют самостоятельное значение, но, как правило, используются в комплексе с методами документального контроля. Целью фактической проверки чаще всего является выяснение соответствия документа действительному состоянию хозяйственной операции. Методы фактического контроля включают следующие мероприятия:

- инвентаризацию имущества;
- экспертизу (экспертная оценка);

- привлечение специалиста;
- проверку объемов выполненных работ (изучение фактического выполнения оплаченных работ, контрольный обмер);
- встречную сверку и сопоставление (взаимная сверка, взаимный контроль, контрольное сличение) документов;
- контрольный запуск сырья и материалов в производство и лабораторный анализ их качества;
- контрольную закупку.

Инвентаризация имущества представляет собой проверку наличия имущества предприятия на определенный момент времени путем пересчета, обмера, взвешивания ценностей, сверки расчетов с дебиторами и кредиторами, а также последующее сопоставление фактического наличия имущества с учетными данными.

Для целей проведения инвентаризации под имуществом понимают основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовую продукцию, товары и прочие запасы, денежные средства и иные финансовые активы.

Под финансовыми активами понимают кредиторскую задолженность, кредиты банков, займы и резервы.

Основными целями инвентаризации являются: выявление фактического наличия имущества и неучтенных объектов, подлежащих обложению; сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета; проверка полноты отражения в учете всех финансовых активов и обязательств.

Инвентаризация имущества налогоплательщика может проводиться при налоговой проверке по усмотрению руководителя налоговой инспекции при наличии достаточных оснований. Инвентаризации может быть подвергнуто любое имущество налогоплательщика независимо от его местонахождения.

В ряде случаев материалы инвентаризации уточняются с помощью дополнительных методологических приемов фактического контроля (осмотр, обследование) и документального контроля.

Экспертиза как метод независимой оценки назначается в том случае, если для разрешения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, технике или ремесле.

В необходимых случаях для участия в конкретных действиях по налоговому контролю, в том числе при проведении выездной проверки, на договорной основе может быть привлечен эксперт. Проведение экспертизы – это процессуальное действие, которое состоит в исследовании экспертом по заданию налоговых органов вещественных доказательств и других материалов в целях установления фактического состояния и обстоятельств, имеющих существенное значение для правильного решения дела в процессе налоговых правоотношений.

Целью налоговой экспертизы является установление обстоятельств, подтверждающих (опровергающих) соответствие содержания исследуемых документов, операций, действий хозяйствующего субъекта требованиям налогового законодательства и правилам бухгалтерского учета.

Предметом экспертизы в налоговых отношениях являются:

- объемные показатели результатов финансово-хозяйственной деятельности;
- факты использования средств собственников и кредиторов на цели, не связанные с деятельностью организации (личные цели распорядителя);
- факты неуплаты налогов вследствие расходования средств на другие цели деятельности и личные цели распорядителя средств;
- факты недостоверного отражения в первичных документах, бухгалтерском учете и отчетности содержания операций и фактических результатов деятельности организации;
- уточнение рыночной стоимости товаров, работ, услуг и имущества;
- определение соответствия отнесения на себестоимость материалов и других компонентов нормам и нормативам;
- определение количественных показателей использования товарно-материальных ценностей при проведении различных работ.

К предмету экспертизы в налоговых отношениях отнесены следующие виды экспертиз, связанные с использованием документов: почерковедческая, автороведческая, технико-криминалистическая. Каждый вид экспертизы имеет свои специфические задачи и способы их решения.

В необходимых случаях в соответствии с п. 1 ст. 96 НК РФ для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля на договорной основе *может быть привлечен специалист*, обладающий специальными знаниями и навыками, не заинтересованный в исходе дела.

Потребность в специалисте возникает, например, при аресте имущества налогоплательщика в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога (п. 7 ст. 77 НК РФ). При проведении осмотра имущества и документов могут быть привлечены специалисты (п. 3 ст. 92 НК РФ). Специалист может быть приглашен также при производстве выемки документов (п. 3 ст. 94 НК РФ). Основанием для привлечения лица в качестве специалиста является договор (п. 2 ст. 96 НК РФ).

Привлечение специалиста чаще всего необходимо для проведения лабораторного анализа качества сырья, материалов, готовой продукции (например, алкоголя), установления причин брака или низкого качества продукции. Контрольный запуск сырья в производство, контрольная закупка, контрольный обмер и т. п. могут осуществляться с участием специалиста. Данный метод тесно связан с методом экспертной оценки.

Проверка объемов выполненных работ чаще всего применяется для налогового контроля лиц в сфере капитального строительства и капитального ремонта, осуществляемого хозяйственным способом, текущего ремонта зданий и сооружений, а также в сфере реконструкции и модернизации объектов.

С помощью контрольного обмера устанавливаются фактические объемы и стоимость выполненных работ и проверяется правильность их отражения в актах приемки работ и в нарядах рабочим, а также правильность списания материалов на производство этих работ. Как правило, обмер осуществляется с помощью специалистов-строителей.

Наиболее распространенными способами нарушения налогового законодательства, выявляемого при изучении фактического

выполнения оплаченных работ, являются: неотражение прибыли, полученной в результате работ; завышение производственных затрат и расходов; занижение НДС; превышение расходов на оплату труда; отсутствие договоров с работниками; неправомерное использование налоговых льгот и др.

Встречная сверка и сопоставление документов применяются в целях исследования несоответствия содержания нескольких взаимосвязанных документов. Большинство первичных документов составляется в двух и более экземплярах. При совершении хозяйственных операций они попадают в различные подразделения предприятия либо в разные организации.

Встречная сверка документов означает сверку отдельных экземпляров одного и того же документа, а также учетных регистров, находящихся в двух различных организациях (накладная – у покупателя, второй экземпляр – у поставщика и т. п.) либо в двух различных подразделениях одной и той же организации.

Взаимная сверка документов основана на использовании в любом сочетании различных документов, прямо или косвенно отображающих проверяемую хозяйственную операцию. В ходе этой сверки сопоставляются различные по наименованию и характеру документы, в которых отображаются отдельные аспекты одной и той же или нескольких взаимосвязанных операций. Например, расходные документы на отпуск товаров могут сопоставляться с путевыми листами транспортных средств или другими документами, отражающими перевозку товаров. Ведомость начисления зарплаты сопоставляется с нарядами, отражающими характер и объем выполненной работы; суммы денег, оприходованные по кассовым счетам, – с выписками банков и сведениями о движении товарно-материальных ценностей (ТМЦ) и тары и т. п.

Взаимная сверка документов является одним из наиболее эффективных методов, но она достаточно трудоемкая и методически сложная.

При помощи *контрольного запуска сырья и материалов в производство и лабораторного анализа их качества* определяют обоснованность и законность списания материалов на производство, выход продуктов, отходы производства, производительность оборудования, а также устанавливают реальность норм расхода материалов.

Проверка правильности действующих норм расхода материалов и выхода продукции данным методом является одним из наиболее действенных приемов, направленных на вскрытие и предупреждение завышения себестоимости и занижения облагаемой прибыли. Это достаточно затратная процедура, которая применялась главным образом в советский период.

Лабораторный анализ качества сырья, материалов и готовой продукции производится в целях установления фактов использования неполноценного сырья, замены одних материалов другими – более дешевыми, недовложения в продукцию, причин низкого качества выпускаемой продукции и брака.

Подобные факты могут свидетельствовать о злоупотреблениях, связанных с созданием неучтенных излишков материальных ценностей.

Контрольная закупка проводится самим контролером или покупателем в присутствии двух представителей общественности. Ее целью является установление соблюдения правил торговли, ведения финансовой или предпринимательской деятельности. В результате контрольной закупки определяется фактический вес отпущенного товара и правильность денежных расчетов.

Расчетно-аналитические методы

Расчетно-аналитические методы налогового контроля делятся на две группы: вспомогательные и косвенные.

Вспомогательные методы носят вторичный характер по отношению к документальным и фактическим методам налогового контроля и направлены на комплексное изучение финансово-хозяйственной деятельности контролируемого объекта. К ним относятся: технико-экономические методы; нормативное (контрольное) сличение; группировка и обобщение; экономический анализ плановых, фактических и отчетных данных; расчет по аналогии.

Технико-экономические методы контроля применяются в ходе проверок для определения правильности плановых показателей, норм материальных и трудовых затрат, смет цеховых и общезаводских расходов, сметных ассигнований по отдельным статьям затрат.

Метод нормативного контрольного сличения (контрольное сличение остатков) является производным от метода взаимной сверки документов и применяется для выявления различных отклонений от установленных норм. Его суть заключается

в проверке главным образом количественной информации о движении однородных ценностей между периодами инвентаризаций на предприятиях розничной торговли и общественного питания.

Метод группировки и обобщения используется при отборе и объединении по однородному признаку строго определенных данных и фактов, а также при их взаимном согласовании и отражении в таблицах, графиках, схемах. Указанный метод служит основой для применения таких методов контроля, как анализ, нормативно-контрольное сличение и логическая оценка сведений, содержащихся в документе.

Экономический анализ плановых, фактических и отчетных данных как метод налогового контроля представляет собой совокупность специальных приемов, применяемых для обработки экономической информации о работе предприятия. В рамках этого метода применяются общие и частные (применительно к определенной отрасли, типу производства) методики.

Приемы экономического анализа используются в процессе налогового контроля для установления нарушений налогового законодательства. Это обусловлено тем, что завуалированные налоговые нарушения, хищения, приписки обычно сказываются на результатах финансово-хозяйственной деятельности, вызывая несогласованность отдельных взаимосвязанных показателей и другие отклонения.

Кроме того, предварительный анализ отчетности и записей в учетных регистрах позволяет отобрать круг первичных документов для более детальной проверки, сконцентрироваться на вероятных нарушениях, а также дает возможность сократить количество проверяемых документов и сроки проведения проверки.

Применяется также *расчет по аналогиям*. В соответствии с подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ при отказе налогоплательщика допустить должностных лиц налоговых органов к осмотру помещений, а также в случае непредставления в течение двух месяцев необходимых для расчета документов, отсутствия учета доходов и расходов, ведения учета с нарушениями налоговые органы имеют право самостоятельно определять подлежащие уплате суммы налогов на основании имеющихся данных о налогоплательщике, а также по данным об аналогичных плательщиках. В соответствии с определением Конституционного суда РФ от 5 июля 2005 г. № 301-0 применение этого метода обеспечивает

безусловное исполнение всеми лицам обязанности платить законно установленные налоги. Обычно в качестве критериев аналогичности используется отраслевая принадлежность, конкретный вид деятельности, размер выручки, численность производственного персонала и т. п.

Косвенные методы налогового контроля используются в случаях предоставления налогоплательщиком неполной или недостоверной информации, а также когда обнаруживается несогласованность отдельных показателей отчетности налогоплательщика. Данные методы контроля применяются в первую очередь в отраслях, связанных с оборотом наличных денег, где учет и контроль существенно затруднен.

В качестве таких методов используются: метод анализа собственного капитала (метод чистого капитала); метод определения налоговых обязательств физических лиц на основе их расходов, обобщенного образа жизни; внутренний и внешний сопоставительный анализ деятельности предприятий; контроль ценообразования.

Информативные методы

Информативные методы налогового контроля представляют собой истребование справок и объяснений от налогоплательщиков, а также инструктирование налогоплательщиков, разъяснение им налогового законодательства и налоговое консультирование.

Истребование письменных справок и объяснений от налогоплательщика как метод налогового контроля используется в целях подтверждения достоверности и обоснованности содержания документов или фактов нарушений, выяснения причин нарушений и виновных лиц. Обязанность налогоплательщика давать пояснения, которые подтверждают правильность исчисления налога, в случае выявления в ходе проверки ошибок в налоговой декларации (расчете) или противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, предусматривается п. 3 ст. 88 НК РФ (камеральная налоговая проверка). Вместе с тем необходимо помнить, что перечень документов, которые налоговые органы могут истребовать в ходе камеральной и выездной проверки, ограничен НК РФ. Налоговым кодексом РФ также определяются порядок представления сведений налогоплательщиком и ответственность за непредставление необходимых сведений.

Необходимые сведения от различных организаций могут быть получены путем направления письменного запроса.

Инструктирование налогоплательщиков и разъяснение действующего законодательства как метод налогового контроля вытекает из положений подп. 4 и 5 п. 1 ст. 32 «Обязанности налоговых органов» и п. 1 ст. 34.2 НК РФ «Полномочия финансовых органов в области налогов, сборов, страховых взносов». Указанный метод корреспондирует с правом налогоплательщиков получать от налоговых органов и Минфина России необходимую информацию и разъяснения. В данном случае инструктирование и разъяснения налогового законодательства означают реализацию такой функции налогового контроля, как предупреждение налоговых правонарушений.

Практикум

Компетентностно-ориентированные вопросы и задания
(дайте развернутый ответ)

1. Определите и дайте описание понятий «финансовый контроль», «налоговый контроль», «система налогового контроля»; назовите цели и задачи налогового контроля.
2. Охарактеризуйте нормативно-правовую базу, субъекты и объект налогового контроля.
3. Какими бывают направления и формы налогового контроля?
4. Дайте характеристику основных форм налогового контроля.
5. Охарактеризуйте основные методы документального контроля.
6. Перечислите методы фактического контроля.
7. Дайте описание расчетно-аналитических и информативных методов налогового контроля.
8. Раскройте содержание информативных методов налогового контроля.
9. Какие бывают виды налоговых проверок? Как их классифицируют?
10. Дайте характеристику методов оценки эффективности налогового контроля и деятельности налоговых органов.

Глава 3. Нормативно-правовая база налогового контроля

3.1. Права и обязанности налоговых органов по организации налогового контроля

В соответствии со ст. 30 НК РФ налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля, на которую возложены следующие задачи:

- контроль правильности исчисления, полноты и своевременности внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов;
- контроль соблюдения законодательства о налогах и сборах;
- контроль правильности исчисления, полноты и своевременности внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей (в качестве таковых с 1 января 2017 г. определены страховые взносы в государственные внебюджетные страховые фонды).

Налоговыми органами являются Федеральная налоговая служба РФ (ФНС России) и ее территориальные органы. Вышестоящие налоговые органы вправе отменять решения нижестоящих органов в случае их несоответствия законодательству о налогах и сборах.

Федеральная налоговая служба России находится в ведении Министерства финансов РФ (Минфин России), которое дает письменные разъяснения по вопросам применения налогового законодательства Российской Федерации, утверждает формы налоговых деклараций, обязательных для налогоплательщиков, а также порядок их заполнения.

Налоговые органы осуществляют свои функции и взаимодействуют с федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, а также с многофункциональными центрами предоставления государственных и муниципальных услуг посредством реализации полномочий, предусмотренных НК РФ в соответствии и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации и органы местного самоуправления, уполномоченные в области финансов, дают письменные разъяснения по вопросам применения соответствующего законодательства о налогах и сборах и нормативных правовых актов органов местного самоуправления о местных налогах и сборах.

Таможенные органы Российской Федерации в соответствии со ст. 34 НК РФ и таможенным законодательством Таможенного союза ЕАЭС, а также законодательством Российской Федерации о таможенном деле пользуются правами и выполняют обязанности налоговых органов при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза.

Органы внутренних дел Российской Федерации в соответствии со ст. 36 НК РФ по запросу налоговых органов участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках.

Права налоговых органов

Права налоговых органов регламентируются ст. 31 НК РФ. Их содержание более подробно раскрывается в ряде других статей НК РФ.

1. Требовать в соответствии с законодательством о налогах и сборах от налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента в электронной форме по установленным государственными органами и органами местного самоуправления формам и (или) форматам документы, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов. Перечень документов, необходимых для проведения налоговых проверок, может быть достаточно большим.

При этом необходимо помнить, что при проведении камеральной налоговой проверки ст. 88 НК РФ этот перечень существенно ограничивается.

2. Проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК РФ (ст. 87–89).

3. Контролировать исполнение банками обязанностей, установленных НК РФ.

4. Производить выемку документов у налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента при проведении налоговых проверок в порядке, предусмотренном ст. 94 НК РФ, в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены.

5. Вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов и сборов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах. В случае неявки налоговые органы имеют право привлекать налогоплательщика к административной ответственности в соответствии со ст. 19.4 КоАП РФ.

6. Приостанавливать операции по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента в банках и налагать арест на имущество налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента в порядке, предусмотренном ст. 76 и 77 НК РФ.

Приостановление операций по счетам в банке и арест имущества применяются для обеспечения исполнения решения о взыскании налога, сбора, страхового взноса, пени и штрафа. Приостановление операций по счетам означает прекращение всех операций по данному счету в пределах суммы, указанной в решении о приостановлении операции по счету. Решение о приостановлении операций по счетам налогоплательщика в банке принимается руководителем (заместителем) налогового органа не ранее вынесения решения о взыскании налога, а также в случае непредставления налоговой декларации в течение 10 дней по истечении срока представления налоговой декларации и в ряде других случаев, предусмотренных ст. 76 НК РФ.

Арест имущества в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога, сбора, взноса, пени, штрафа осуществляется с санкции прокурора и направлен на ограничение права собственности налогоплательщика в отношении этого имущества. Аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налога, пеней и штрафов. Арест имущества может быть полным

или частичным. Решение о наложении ареста принимает руководитель (заместитель) налогового органа. По просьбе налогоплательщика арест имущества может быть заменен на залог в соответствии со ст. 73 НК РФ.

7. В порядке, предусмотренном ст. 92 НК РФ, осматривать любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от их местонахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, а также проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества.

В случае незаконного отказа в доступе к осмотру объектов налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, должностные лица налогоплательщика привлекаются к ответственности в соответствии со ст. 19.7.6 КоАП РФ.

8. Определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным способом на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения, ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

9. Требовать от налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований.

10. Взыскивать недоимки, а также пени, проценты и штрафы в случаях и порядке, которые установлены НК РФ, во внесудебном и судебном порядке (ст. 45–51 НК РФ).

Взыскание налога, пени и штрафа с организаций и индивидуальных предпринимателей в соответствии с п. 2 ст. 46 НК РФ осуществляется в принудительном внесудебном порядке по

решению налогового органа путем направления поручения в банк на списание и перечисление в бюджет необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика. При недостаточности денежных средств на счетах налогоплательщика налоговый орган вправе взыскать необходимые суммы за счет иного имущества налогоплательщика в порядке, предусмотренном ст. 47 НК РФ, путем направления постановления судебному приставу-исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации.

В соответствии с п. 2 ст. 45 НК РФ взыскание налога в судебном порядке производится:

- с лицевых счетов организаций, если сумма взыскания с лицевого счета превышает 5 млн рублей;
- в целях взыскания недоимки, возникшей по итогам проведенной налоговой проверки, числящейся более трех месяцев за организациями, перечисленными в подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ;
- если обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки или статуса и характера деятельности налогоплательщика.

В соответствии с п. 3 ст. 32 НК РФ, если в течение двух месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога, направленного налогоплательщику на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, налогоплательщик не уплатил в полном объеме суммы недоимки, размер которой позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, налоговые органы обязаны в течение 10 дней со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в следственные органы, уполномоченные производить предварительное следствие по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных ст. 198–199.2 УК РФ, для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Обязанности налоговых органов

В соответствии со ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны:

- 1) соблюдать законодательство о налогах и сборах;

2) осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов;

3) вести в установленном порядке учет организаций и физических лиц;

4) бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и о принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения;

5) руководствоваться письменными разъяснениями Министерства финансов РФ по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах;

6) принимать решения о возврате налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов, направлять оформленные на основании этих решений поручения территориальным органам Федерального казначейства для исполнения и осуществлять зачет сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов;

7) соблюдать налоговую тайну и обеспечивать ее сохранение;

8) направлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в случаях, предусмотренных НК РФ, налоговое уведомление и (или) требование об уплате налога и сбора;

9) по заявлению налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента выдавать копии решений, принятых налоговым органом в отношении этого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента;

10) представлять пользователям выписки из Единого государственного реестра налогоплательщиков.

Налоговые органы несут также другие обязанности, предусмотренные НК РФ и иными федеральными законами. Обязанности, предусмотренные НК РФ и иными федеральными законами в отношении налогоплательщиков, налоговые органы также несут в отношении плательщиков страховых взносов.

Ответственность налоговых органов, таможенных органов, а также их должностных лиц

Налоговые и таможенные органы в соответствии со ст. 35 НК РФ несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов и налоговым агентам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей.

В соответствии со ст. 103 НК РФ при проведении налогового контроля не допускается причинение неправомерного вреда проверяемым лицам, их представителям либо имуществу, находящемуся в их владении, пользовании или распоряжении. Убытки, причиненные неправомерными действиями налоговых органов или их должностных лиц при проведении налогового контроля, подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду.

Причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов и налоговым агентам убытки возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном НК РФ и иными федеральными законами. За причинение убытков проверяемым лицам в результате совершения неправомерных действий налоговые органы и их должностные лица несут ответственность, предусмотренную федеральными законами.

За неправомерные действия или бездействие должностные лица и другие работники налоговых и таможенных органов несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

3.2. Права и обязанности налогоплательщиков, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов

Налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать налоги, сборы и страховые взносы. Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации. Налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, если иное не предусмотрено НК РФ.

Права налогоплательщиков (плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов) определены в ст. 21 НК РФ. Налогоплательщики имеют право:

1) получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения;

2) получать от Министерства финансов РФ письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, от финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований – по вопросам применения соответственно законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах;

3) использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;

4) получать отсрочку, рассрочку или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных НК РФ;

5) на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов;

6) на осуществление совместной с налоговыми органами сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам, а также на получение акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам;

7) представлять свои интересы в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, лично либо через своего представителя;

8) представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок;

9) присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;

10) получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов;

11) требовать от должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков;

12) не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам;

13) обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц;

14) на соблюдение и сохранение налоговой тайны;

15) на возмещение в полном объеме убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц;

16) на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов в случаях, предусмотренных НК РФ.

Налогоплательщики имеют также иные права, установленные НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах.

Обязанности налогоплательщиков

Обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов) определены ст. 23 НК РФ. Налогоплательщики обязаны:

1) уплачивать законно установленные налоги;

2) встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена НК РФ;

3) вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;

4) представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;

5) представлять в налоговые органы и их должностным лицам документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;

6) выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;

7) в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей);

8) выполнять иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Налогоплательщики – организации и индивидуальные предприниматели обязаны сообщать в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства индивидуального предпринимателя:

1) о своем участии в российских организациях (за исключением случаев участия в хозяйственных товариществах и обществах с ограниченной ответственностью) в случае, если доля прямого участия превышает 10%, – в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;

2) обо всех обособленных подразделениях российской организации, созданных на территории Российской Федерации (за исключением филиалов и представительств), и изменениях в ранее сообщенные в налоговый орган сведения о таких обособленных подразделениях: в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения российской организации; в течение трех дней со дня изменения соответствующего сведения об обособленном подразделении российской организации.

Налогоплательщики – физические лица по налогам, уплачиваемым на основании налоговых уведомлений, обязаны сообщать о наличии у них объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств, признаваемых объектами налогообложения по соответствующим налогам, в налоговый орган по своему выбору в случае неполучения налоговых уведомлений и неуплаты налогов в отношении указанных объектов налогообложения за период владения ими.

Указанное сообщение представляется в налоговый орган в отношении каждого объекта налогообложения однократно в срок до 31 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики обязаны уведомлять налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства физического лица в порядке, предусмотренном ст. 25.14 НК РФ, в срок не позднее 20 марта года, следующего за налоговым периодом:

1) о своем участии в иностранных организациях (в случае если доля такого участия превышает 10%);

2) об учреждении иностранных структур без образования юридического лица;

3) о контролируемых иностранных компаниях, в отношении которых они являются контролирующими лицами.

Плательщики страховых взносов обязаны:

1) уплачивать установленные кодексом страховые взносы;

2) вести учет объектов обложения страховыми взносами, сумм исчисленных страховых взносов по каждому физическому лицу, в пользу которого осуществлялись выплаты и иные вознаграждения, в соответствии с гл. 34 НК РФ;

3) представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета расчеты по страховым взносам;

4) представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и порядке, которые предусмотрены НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты страховых взносов;

5) представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и порядке, которые предусмотрены НК РФ, сведения о застрахованных лицах в системе индивидуального (персонифицированного) учета;

6) в течение шести лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления и уплаты страховых взносов;

7) сообщать в налоговый орган по месту нахождения российской организации – плательщика страховых взносов о наделении обособленного подразделения (включая филиал, представительство), созданного на территории Российской Федерации, полномочиями (о лишении полномочий) по начислению выплат и вознаграждений в пользу физических лиц в течение одного месяца со дня наделения его соответствующими полномочиями (лишения полномочий);

8) выполнять иные обязанности, предусмотренные законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

За невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей налогоплательщик (плательщик сбора, плательщик страховых взносов) несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Налоговые агенты обязаны:

1) правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета Федерального казначейства;

2) письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах;

3) вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации налогов, в том числе по каждому налогоплательщику;

4) представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов;

5) в течение пяти лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

Налоговые агенты несут также другие обязанности, предусмотренные НК РФ. Налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном НК РФ для уплаты налога налогоплательщиком.

3.3. Общие положения о привлечении к ответственности за налоговые правонарушения в сфере налогов и сборов

Сущность правонарушений в налоговой сфере и ответственность за их совершение разъясняются ст. 106–108 НК РФ.

Налоговое правонарушение – это виновно совершенное противоправное деяние в виде действий или бездействия субъекта налогообложения, выраженное в нарушении законодательства о налогах и сборах.

К ответственности за совершение налогового правонарушения могут привлекаться как физические, так и юридические лица в случаях, предусмотренных НК РФ. За совершение налогового правонарушения нельзя привлечь к ответственности по основаниям и в порядке, не предусмотренных НК РФ, а также повторно за совершение одного и того же правонарушения.

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель налогового органа выносит решение о привлечении к ответственности за совершенное налоговое правонарушение либо об отказе в привлечении к ответственности.

Одним из важнейших условий совершения налогового правонарушения является наличие умысла. Данный факт в обязательном порядке должен быть доказан, в противном случае лицо будет считаться невиновным.

Лицо имеет право не доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Данное бремя возлагается на соответствующие налоговые органы. Если в результате разбирательства появляются неустранимые сомнения в виновности лица, в отношении которого ведется производство, то они толкуются в пользу этого лица.

Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, разъясняются ст. 112 НК РФ.

Обстоятельствами, смягчающими вину за совершение налогового правонарушения, признаются:

- совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных и семейных обстоятельств;
- совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;

- тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности;
- иные обстоятельства, признанные судом.

Если производство ведется в отношении лица, которое ранее привлекалось к ответственности за совершение налогового правонарушения, то данный факт является отягчающим обстоятельством.

В ст. 113 НК РФ говорится о сроках давности привлечения к ответственности. Если лицо осуществляет активное противодействие проведению налоговых проверок, то исчисление срока давности приостанавливается.

Налоговые санкции (ст. 114 НК РФ), являющиеся мерой ответственности за совершение налогового правонарушения, устанавливаются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных гл. 16 и 18 НК РФ.

При наличии хотя бы одного смягчающего обстоятельства сумма штрафа уменьшается не менее чем в два раза. При наличии обстоятельств, отягчающих вину, сумма штрафа увеличивается на 100%.

Срок давности взыскания штрафа (статья 115 НК РФ)

Налоговые органы могут обратиться в суд с заявлением о взыскании штрафа с организации и индивидуального предпринимателя в порядке и в сроки, предусмотренные ст. 46 и 47 НК РФ. Штраф за счет денежных средств на счетах взыскивается в течение 6 месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате штрафа. Штраф за счет имущества взыскивается в течение двух лет после истечения срока исполнения требования.

Заявление в суд общей юрисдикции о взыскании штрафа с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, направляется в течение 6 месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате штрафа.

Налоговая и административная ответственность за налоговые правонарушения

Налоговый кодекс РФ классифицирует налоговые правонарушения более чем по 40 видам и подвидам, дифференцируя меру ответственности за эти правонарушения в зависимости от степени их тяжести.

За совершение налоговых правонарушений какой-либо организацией при наличии соответствующих обстоятельств возможно привлечение ее должностных лиц к административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законодательством Российской Федерации.

Кроме нарушения сроков сдачи отчетности и уплаты налогов, ФНС вправе выставить штрафы после проведения налоговой проверки за следующие действия (см. табл. 1).

Таблица 1

Штрафы за нарушения в налоговом учете

Характер нарушения	Санкции
Грубое нарушение правил ведения налогового учета. Например, отсутствие первичных учетных документов, налоговых и бухгалтерских регистров, счетов-фактур (ст. 120 НК РФ)	1) Нарушение допустили в течение одного налогового периода: <u>штраф на организацию или ИП</u> – 10 000 руб. 2) Нарушение допустили в течение более чем одного налогового периода: <u>штраф на организацию или ИП</u> – 30 000 руб. 3) Нарушение привело к занижению базы по налогам и взносам: <u>штраф на организацию или ИП</u> – 20% от неуплаченной суммы, но не менее 40 000 руб.
Отказ представить имеющиеся документы по запросу налоговой (ст. 126 НК РФ)	<u>На организацию и ИП:</u> штраф 10 000 руб. <u>На должностных лиц:</u> штраф 300-500 руб.
Неявка в качестве свидетеля на допрос в налоговую инспекцию без уважительных причин (ст. 128 НК РФ)	<u>На физическое лицо:</u> штраф 1000 руб.
Несообщение сведений налоговому органу, в том числе непредставление по запросу ИФНС пояснений о расхождениях в отчетности либо уточненки (ст. 129.1 НК РФ)	<u>На организацию и ИП:</u> штраф 5000 руб., за повторное нарушение в течение года 20 000 руб.
Непредставление в инспекцию сведений по запросу на встречной проверке, либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями (ст. 126 НК РФ)	<u>На организацию и ИП:</u> штраф 10 000 руб.; <u>На физическое лицо</u> – 1000 руб.

Административная ответственность должностных лиц организации в сфере налогов и сборов определена гл. 15 и 19 КоАП РФ. Административная ответственность наступает, если нарушения законодательства о налогах и сборах не влекут уголовной ответственности. Субъектами административной ответственности являются должностные лица организаций налогоплательщиков, налоговых агентов. В соответствии со ст. 2.4 КоАП РФ должностное лицо – это лицо, постоянно или временно наделенное распорядительными полномочиями.

Таким образом, организации привлекаются к ответственности за нарушения налогового законодательства по основаниям и в порядке, которые определены НК РФ, а должностное лицо, непосредственно виновное в совершении организацией налогового правонарушения, – по основаниям и в порядке, которые установлены КоАП РФ.

Дела об административных правонарушениях, ответственность за которые установлена ст. 15.3–15.9, 15.11, а также ч. 1 ст. 19.4, ст. 17 и 19.7.6 КоАП РФ, возбуждаются должностными лицами налоговых органов посредством составления протоколов об административном правонарушении. Рассматриваются дела мировыми судьями или районными судьями в течение 15 дней. По ряду нарушений налоговые органы имеют право самостоятельно рассматривать дела (ст. 14.5, 15.1 КоАП РФ). Срок давности привлечения к административной ответственности составляет один год. Порядок возбуждения и рассмотрения дел об административных правонарушениях регулируется ст. 23.1 и 23.5 КоАП РФ.

Уголовная ответственность наступает при совершении налоговых правонарушений в крупных и особо крупных размерах. В Уголовном кодексе РФ ответственность за налоговые преступления рассматривается в следующих статьях: ст. 198 «Уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов»; ст. 199 «Уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией – плательщиком страховых взносов»; ст. 199.1 «Неисполнение обязанностей налогового агента»; ст. 199.2 «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов»; ст. 199.3 «Уклонение страхователя – физического лица от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд»; ст. 199.4 «Уклонение страхователя-организации от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд».

Уголовная ответственность – самое тяжелое наказание, ведь виновный в налоговом преступлении должен не только заплатить неуплаченные налоги и штрафы, он может быть лишен свободы (заключен под стражу).

Во всех рассмотренных далее случаях действует правило: если правонарушение совершено впервые, то лицо может быть освобождено от уголовной ответственности при условии полной оплаты недоимки, штрафов и пеней по налогам (сборам, взносам), начисленным по НК РФ, за неуплату которых данное физическое лицо было привлечено к ответственности.

Уголовная ответственность по статье 198 УК РФ (таблица 2)

Статья 198 УК РФ применяется к правонарушениям, совершенным физическими лицами, и касается уклонения физических лиц от уплаты налогов, сборов и страховых взносов. В статье указывается, что правонарушением в таком случае считается непредставление декларации, или расчета, или иных документов, которые физическое лицо обязано представлять в ИФНС. Уголовная ответственность также может применяться в случае включения в декларацию или расчет ложных сведений.

Таблица 2

*Уголовная ответственность по статье 198
Уголовного кодекса Российской Федерации*

Вид нарушений	Размер нарушений (сумма всех налогов, сборов, страховых взносов за 3 года подряд)	Наказание (одно из наказаний списка)
Крупный	более 900 000,00, при доле неуплаченных сумм 10 % и более или более 2 700 000,00 вне зависимости от доли неуплаченных сумм	Штраф от 100 000,00 до 300 000,00 или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 года до 2 лет принудительные работы на срок до 1 года, арест на срок до 6 месяцев, лишение свободы на срок до одного года.
Особо крупный	более 4 500 000,00, при доле неуплаченных сумм 20 % и более Либо более 13 500 000, 00 вне зависимости от доли неуплаченных сумм	Штраф от 200 000,00 до 500 000,000 или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 18 месяцев до 3 лет принудительные работы на срок до 3 лет лишение свободы на срок до 3 лет

Ответственность физического лица по данной статье УК РФ наступает с шестнадцатилетнего возраста.

Уголовная ответственность по статье 199 УК РФ (таблица 3)

Статья 199 УК РФ применяется к правонарушениям, совершенным организациями, в случае уклонения ими от уплаты налогов, сборов и страховых взносов.

Правонарушением в данном случае является непредставление декларации, или расчета, или иных документов, которые организация обязана представлять в ИФНС. Уголовная ответственность также может применяться в случае включения в декларацию или расчет ложных сведений.

Лицами, признанными виновными по ст. 199 УК РФ, могут быть руководитель организации, главный бухгалтер либо просто бухгалтер (при отсутствии в штате должности главного бухгалтера). Ответственность также может быть возложена на любое лицо, если в его обязанности входило подписание налоговой отчетности и обеспечение уплаты налогов (сборов, взносов).

Это правило действует и в отношении уполномоченного представителя организации и лиц, которые формально не являлись, например, руководителем, главным бухгалтером (бухгалтером), но фактически исполняли их обязанности. Данный подход отражен в постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления».

*Уголовная ответственность по статье 199
Уголовного кодекса Российской Федерации*

Вид нарушений (условие нарушения)	Размер нарушений (сумма всех налогов, сборов, страховых взносов за 3 года подряд)	Наказание (одно из наказаний списка)
Крупный	более 5 000 000,00, при доле неуплаченных сумм 25 % и более или более 15 000 000,00 вне зависимости от доли неуплаченных сумм	Штраф от 100 000,00 до 300 000,00 или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 года до 2 лет принудительные работы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности/заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет либо без указания срока арест на срок до шести месяцев, лишение свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности/заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет либо без указания срока
Особо крупный (или <u>совершенное</u> группой лиц по предварительному сговору)	более 15 000 000,00, при доле неуплаченных сумм 50 % и более Либо более 45 000 000, 00 вне зависимости от доли неуплаченных сумм	Штраф от 200 000,00 до 500 000,000 или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до 3 лет принудительные работы на срок до пяти лет с лишением права занимать определенные должности/заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет либо без указания срока лишение свободы на срок до 6 лет с лишением права занимать определенные должности/заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет либо без указания срока

Практикум

*Компетентностно-ориентированные вопросы и задания
(дайте развернутый ответ)*

1. Определите и дайте краткое описание понятия и источников налогового права и правового регулирования налоговых отношений.
2. Охарактеризуйте понятия «предмет и принципы правового регулирования», «объекты и субъекты налоговых правоотношений».
3. Какие вы знаете правовые аспекты налогового законодательства, подзаконные нормативные правовые акты?

4. Сформулируйте и объясните понятия и общие характеристики налоговых правоотношений. Расскажите о сущности механизма правового регулирования налоговых отношений: установления, введения и взимания налогов.

5. Какие бывают основные виды нарушений законодательства о налогах и сборах? Какие понятия с ними связаны?

6. Охарактеризуйте участников налоговых правоотношений, правовой статус налогоплательщиков и налоговых органов. Раскройте компетенции органов налогового контроля.

7. Опишите взаимосвязь налогового права и правового регулирования налоговых отношений с другими отраслями права.

8. Охарактеризуйте способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, порядок исполнения обязанности по уплате налогов и сборов.

9. Что вы знаете о правах, обязанностях и имущественной ответственности налоговых органов и их должностных лиц по организации налогового контроля?

10. Охарактеризуйте права и обязанности налогоплательщиков при проведении налоговых проверок.

Глава 4. Порядок и особенности взаимодействия Федеральной налоговой службы России с государственными органами и иными организациями при осуществлении налогового контроля

4.1. Органы государственной власти и иные организации, взаимодействующие с Федеральной налоговой службой России

Налоговые органы осуществляют свои функции по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов, сборов, страховых взносов в тесном взаимодействии с различными государственными органами и организациями.

Налоговым кодексом РФ предусмотрены полномочия таможенных, финансовых, следственных органов, органов внутренних дел в области налогообложения. Кроме того, определены обязанности учреждений, организаций, банков сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом организаций и физических лиц, осуществлением налогового контроля.

В табл. 4 представлены органы государственной власти и иные организации, которые совместно с налоговыми органами являются участниками налоговых правоотношений, а также их полномочия и обязанности в сфере налогового контроля.

Таблица 4

*Полномочия и обязанности прочих участников
налоговых правоотношений*

Наименование прочих участников налоговых правоотношений	Полномочия (обязанности) в сфере налогового контроля
Таможенные органы (ст. 34 НК РФ)	Пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле

Продолжение табл. 4

Наименование прочих участников налоговых правоотношений	Полномочия (обязанности) в сфере налогового контроля
Министерство финансов Российской Федерации, финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований (ст. 34.2 НК РФ)	Дают письменные разъяснения налоговым органам, налогоплательщикам, ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков (КГН), плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства о налогах и сборах в пределах своей компетенции
Органы внутренних дел, следственные органы (ст. 36 НК РФ)	По запросу налоговых органов участвуют в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках; при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, обязаны направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения
Органы юстиции, наделяющие нотариусов полномочиями (ст. 85 НК РФ)	Обязаны сообщать в налоговые органы по своему местонахождению о физических лицах, назначенных на должность нотариуса, занимающегося частной практикой, или освобожденных от нее, в течение пяти дней со дня издания соответствующего приказа
Адвокатские палаты субъектов Российской Федерации (ст. 85 НК РФ)	Обязаны сообщать сведения об адвокатах, внесенные в реестр адвокатов субъекта Российской Федерации или исключенные из него, не позднее 10-го числа каждого месяца
Органы, осуществляющие регистрацию (миграционный учет) физических лиц по месту жительства (месту пребывания), регистрацию актов гражданского состояния физических лиц, органы опеки и попечительства (ст. 85 НК РФ)	Обязаны сообщать о фактах регистрации физического лица по месту жительства, постановки на миграционный учет (снятия с миграционного учета) по месту пребывания иностранного работника, о фактах рождения и смерти физических лиц, о фактах заключения брака, расторжения брака, установления отцовства, установления и прекращения опеки и попечительства в налоговые органы по своему местонахождению в течение 10 дней после дня соответствующей регистрации
Органы, осуществляющие выдачу иностранным гражданам или лицам без гражданства разрешений на работу или патентов (ст. 85 НК РФ)	Обязаны сообщать в налоговые органы сведения о постановке на миграционный учет по месту пребывания иностранных граждан или лиц без гражданства, которые не состоят на учете в налоговых органах и в отношении которых приняты к рассмотрению документы, не позднее дня, следующего за днем принятия указанных документов

Продолжение табл. 4

Наименование прочих участников налоговых правоотношений	Полномочия (обязанности) в сфере налогового контроля
Органы, осуществляющие государственный кадастровый учет и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество; органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств (ст. 85 НК РФ)	Обязаны сообщать сведения о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе, транспортных средствах, об их владельцах в налоговые органы по своему местонахождению в течение 10 дней со дня соответствующей регистрации, а также ежегодно до 15 февраля представлять указанные сведения по состоянию на 1 января текущего года
Уполномоченный федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по контролю (надзору) за деятельностью саморегулируемых организаций арбитражных управляющих, оценщиков (ст. 85 НК РФ)	Обязан не позднее 10-го числа каждого месяца сообщать в налоговый орган по своему местонахождению сведения за предшествующий месяц об арбитражных управляющих, оценщиках, занимающихся частной практикой, – членах соответствующих саморегулируемых организаций, внесенных в сводные реестры, исключенных из таких реестров, о прекращении оценщиком занятия частной практикой
Федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности (ст. 85 НК РФ)	Обязан не позднее 10-го числа каждого месяца сообщать в налоговый орган по своему местонахождению сведения за предшествующий месяц о занимающихся частной практикой патентных поверенных, зарегистрированных в Реестре патентных поверенных РФ, исключенных, восстановленных в указанном реестре, о прекращении патентным поверенным занятия частной практикой
Органы опеки и попечительства (ст. 85 НК РФ)	Обязаны сообщать об установлении опеки, попечительства и управлении имуществом, а также о последующих изменениях, связанных с данными действиями, в налоговые органы по своему местонахождению в течение 10 дней со дня принятия соответствующего решения
Органы (учреждения), уполномоченные совершать нотариальные действия, и нотариусы, занимающиеся частной практикой (ст. 85 НК РФ)	Обязаны сообщать о выдаче свидетельств о праве на наследство и о нотариальном удостоверении договоров дарения в налоговые органы не позднее пяти дней со дня соответствующего нотариального удостоверения с указанием степени родства между дарителем и одаряемым

Продолжение табл. 4

Наименование прочих участников налоговых правоотношений	Полномочия (обязанности) в сфере налогового контроля
Органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию пользователей природными ресурсами, а также лицензирование деятельности, связанной с использованием этими ресурсами (ст. 85 НК РФ)	Обязаны сообщать о предоставлении прав на пользование природными ресурсами, являющихся объектом налогообложения, в налоговые органы по своему местонахождению в течение 10 дней после регистрации (выдачи соответствующей лицензии, разрешения) природопользователя
Органы, осуществляющие выдачу и замену документов, удостоверяющих личность гражданина Российской Федерации на территории Российской Федерации (ст. 85 НК РФ)	Обязаны сообщать в налоговый орган по месту жительства гражданина сведения о фактах выдачи или замены соответствующих документов, об изменениях персональных данных в течение пяти дней со дня выдачи нового документа; о фактах подачи заявления об утрате документа в течение трех дней со дня его подачи
Орган, уполномоченный вести реестр филиалов и представительств международных организаций и иностранных некоммерческих неправительственных организаций (ст. 85 НК РФ)	Обязан сообщать в налоговый орган по своему местонахождению сведения о соответствующем внесении в указанный реестр (об изменениях, вносимых в реестр) в течение 10 дней со дня внесения сведений (изменений) в указанный реестр
Органы управления Пенсионным фондом Российской Федерации и его территориальными органами (ст. 85 НК РФ)	Обязаны сообщать в налоговые органы по своему местонахождению сведения о регистрации (снятии с регистрационного учета) застрахованных лиц, а также об изменениях указанных сведений в течение 10 дней со дня соответствующей регистрации (соответствующего снятия с регистрационного учета или изменения сведений)

Наименование прочих участников налоговых правоотношений	Полномочия (обязанности) в сфере налогового контроля
Территориальный орган Федерального казначейства (иной орган, осуществляющий открытие и ведение лицевых счетов в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации) (ст. 85.1 НК РФ)	Обязан сообщить об открытии (о закрытии, об изменении реквизитов) лицевого счета организации в налоговый орган по своему местонахождению в электронной форме в течение трех дней со дня соответствующего события
Банки (ст. 86 НК РФ)	Обязаны сообщить в налоговый орган по своему местонахождению информацию об открытии или о закрытии счета, вклада (депозита), об изменении реквизитов счета, вклада (депозита) организации, индивидуального предпринимателя, физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, о предоставлении права или прекращении права организации, индивидуального предпринимателя использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств, а также об изменении реквизитов корпоративного электронного средства платежа (информация сообщается в электронной форме в течение трех дней со дня соответствующего события). Обязаны выдавать налоговым органам справки о наличии счетов, вкладов (депозитов) в банке и (или) об остатках денежных средств (драгоценных металлов) на счетах, вкладах (депозитах), выписки по операциям на счетах, по вкладам (депозитам) организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, а также справки об остатках электронных денежных средств и о переводах электронных денежных средств в соответствии с законодательством Российской Федерации в электронной форме в течение трех дней со дня получения мотивированного запроса налогового органа в случаях, предусмотренных налоговым законодательством. Открывают счета, депозиты и предоставляют право использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств российским организациям при наличии сведений о соответствующих идентификационном номере налогоплательщика, коде причины постановки на учет в налоговом органе, дате постановки на учет в налоговом органе, содержащихся соответственно в ЕГРЮЛ

Между Федеральной налоговой службой и различными ведомствами заключены соглашения о сотрудничестве, информационном взаимодействии и обмене. В данных соглашениях, как правило, содержатся положения о направлениях и формах сотрудничества сторон, порядке взаимодействия и обмена информацией, конфиденциальности информации, обязанностях сторон, периодичности представления (обновления) и форме передачи информации, уровнях взаимодействия. С перечнем и текстами договоров и соглашений, заключенных ФНС России, можно ознакомиться на официальном сайте ведомства.

Формы и форматы представляемых в налоговые органы сведений, порядок их заполнения утверждаются ФНС России и предоставляются бесплатно.

4.2. Соглашения о взаимодействии Федеральной налоговой службы России с органами государственной власти и иными организациями

Важнейшим соглашением является Соглашение о взаимодействии между Министерством внутренних дел РФ и Федеральной налоговой службой России, утвержденное МВД России (№ 1/8656) и ФНС России (№ ММВ-27-4/11) 13 октября 2010 г., предусматривающее взаимодействие в следующих основных формах:

- планирование и проведение как совместно, так и самостоятельно по запросам одной из сторон мероприятий, направленных на обеспечение полноты поступления налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации и предотвращение нарушений законодательства Российской Федерации;
- взаимный информационный обмен сведениями, в том числе в электронном виде;
- совместные экспертизы и консультации по вопросам разработки нормативных правовых актов;
- обмен опытом в целях повышения квалификации кадров, в том числе путем проведения совместных семинаров (конференций) и стажировок;

– проведение совместных исследований проблем, связанных с выявлением, предупреждением и пресечением налоговых правонарушений, и преступлений в сфере экономической деятельности.

Порядок и методы взаимодействия утверждаются отдельными приказами и (или) протоколами, такими как «Порядок информационного взаимодействия при представлении в налоговые органы сведений об автотранспортных средствах и об их владельцах в электронной форме», утвержденный МВД России и Федеральной налоговой службой 1 декабря 2017 г.

Соглашение Федеральной службы судебных приставов России от 4 апреля 2014 г. № 0001/7 и Федеральной налоговой службы России от 14 апреля 2014 г. № ММВ-23-8/3@ «О порядке взаимодействия Федеральной налоговой службы и Федеральной службы судебных приставов при исполнении исполнительных документов» направлено на повышение эффективности исполнения постановлений, выдаваемых налоговыми органами, и предусматривает взаимодействие в следующих основных формах:

– осуществление регулярного обмена информацией по вопросам, входящим в их компетенцию и представляющим взаимный интерес;

– проведение совместных мероприятий, создание рабочих групп, сверка имеющихся статических данных.

Особое внимание уделено особенностям взаимодействия территориальных органов ФНС России и ФССП России при исполнении документов по взысканию налогов, сборов, пеней, штрафов за счет имущества налогоплательщика.

Соглашение ФНС России № ММВ-23-11/2 и Генпрокуратуры России № СД-1-14 от 14 февраля 2014 г. «О взаимодействии Генеральной прокуратуры Российской Федерации и Федеральной налоговой службы в области противодействия коррупции» предусматривает различные формы информационного обмена.

Генеральная прокуратура РФ и прокуратуры субъектов Российской Федерации, военные и иные приравненные к ним специализированные прокуратуры направляют соответственно в ФНС России и управления ФНС России по субъектам Российской Федерации запросы о персональных данных проверяемых лиц.

Налоговые органы на основании представленных данных осуществляют в информационных ресурсах автоматизированный поиск сведений: о регистрации в качестве учредителей и руководителей юридических лиц любой организационно-правовой формы; о доходах, отраженных в справках о доходах физического лица; о доходах, отраженных в налоговых декларациях в связи с применением специальных налоговых режимов, а также по налогу на доходы физических лиц (форма № 3-НДФЛ).

Соглашение Счетной палаты РФ № С-03-01-108 и ФНС России № ММВ-23-3/16 от 14 ноября 2014 г. «О сотрудничестве между Счетной палатой Российской Федерации и Федеральной налоговой службой» предусматривает: обмен информацией о нарушениях налогового законодательства Российской Федерации, выявленных в результате проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, мероприятий налогового контроля; обмен аналитической и статистической информацией; экспертизу проектов нормативных правовых актов в части расходных обязательств Российской Федерации и государственных программ Российской Федерации; обеспечение мер по противодействию коррупции; иные направления взаимодействия в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Федеральная налоговая служба России предоставляет по запросам Счетной палаты информацию, необходимую для выполнения ее задач и функций. Счетная палата может привлекать ФНС России к участию в проведении контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, а также при выявлении фактов уклонения от уплаты налогов и сборов, иных нарушений налогового законодательства Российской Федерации. Счетная палата направляет в ФНС России материалы по итогам контрольных мероприятий.

Соглашение о сотрудничестве Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы от 21 января 2010 г. № 01-69/1 и № ММ-27-2/1 предусматривает взаимодействие и координацию деятельности по следующим основным направлениям:

– обмен информацией для целей контроля за соблюдением таможенного законодательства Таможенного союза, законода-

тельства Российской Федерации о таможенном деле, валютного, налогового и иного законодательства, контроль за соблюдением которого возложен на налоговые и таможенные органы;

- разработка и реализация предложений по совершенствованию системы мер, обеспечивающих соблюдение данного законодательства, направленных на предупреждение, выявление и пресечение преступлений и правонарушений в налоговой, таможенной и иных сферах;

- обеспечение контроля за деятельностью участников внешнеэкономической деятельности (ВЭД) путем оперативного информационного обмена и координации проведения проверок участников ВЭД;

- разработка совместных ведомственных правовых актов по проведению проверок организаций – участников ВЭД;

- унификация информации, используемой при проведении мероприятий налогового и таможенного контроля; выработка и реализация совместных технологических решений по обмену информацией и ее защите;

- разработка новых информационных технологий, направленных на интеграцию информационных ресурсов сторон.

Федеральная таможенная служба представляет на плановой основе в Федеральную налоговую службу следующую информацию:

- информацию из базы данных электронных копий деклараций на товары Единой автоматизированной информационной системы (ЕАИС) таможенных органов (по согласованным позициям);

- информацию из базы данных по таможенному транзиту ЕАИС таможенных органов (по согласованным позициям);

- сведения из статистических форм учета перемещения товаров (по согласованным позициям);

- бюллетени «Таможенная статистика внешней торговли Российской Федерации»; данные паспортов сделок (по согласованным позициям);

- данные о поступлении денежных средств на счета участников ВЭД от экспорта товаров в счет исполнения обязательств по внешнеторговым договорам (по согласованным позициям);

- сведения о юридических лицах (резидентах), осуществляющих сомнительные финансовые операции (по согласованным позициям);
- информацию о результатах проверочных мероприятий, проведенных таможенными органами по сведениям, переданным налоговыми органами (по согласованным позициям);
- иную информацию, согласованную ФНС России и ФТС России; информацию, предоставляемую Федеральной налоговой службой в Федеральную таможенную службу;
- информацию из базы данных ЕГРН (по согласованным позициям);
- перечень организаций-налогоплательщиков, не представляющих в течение двух и более отчетных периодов налоговые декларации и бухгалтерскую отчетность;
- информацию о суммах косвенных налогов, уплаченных в бюджеты государств – членов Таможенного союза, налоговых льготах (об освобождении от налогообложения) в форме реестров заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов;
- информацию о банковских счетах участников ВЭД, имеющих задолженность по уплате таможенных и иных платежей, взимание которых возложено на таможенные органы;
- сведения о налогоплательщиках с высоким и низким уровнем налогового риска, осуществляющих внешнеэкономические операции (по согласованным позициям);
- данные о появлении (использовании, реализации, хранении) на территории Российской Федерации товаров, не прошедших таможенного оформления, включая подакцизные товары, подлежащие маркировке и реализуемые без акцизных марок;
- сведения о нарушениях законодательства Российской Федерации в отношении товаров и транспортных средств, выпущенных для свободного обращения (условно выпущенных) на таможенной территории Таможенного союза с предоставлением льгот по уплате таможенных платежей и вовлеченных в оборот на территории Российской Федерации.

Соглашение Банка России № 01-15/3182 и ФНС России № ММВ-27-2/5@ от 29 июня 2010 г. «Об информационном взаимодействии между Центральным банком Российской Федерации и

Федеральной налоговой службой» заключено в целях организации эффективного информационного взаимодействия по вопросам надзора за деятельностью кредитных организаций и некредитных финансовых организаций, а также эмитентов эмиссионных ценных бумаг, контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, обеспечения правильности исчисления, полноты и своевременности внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, а также обмена иными сведениями.

Федеральная налоговая служба России передает в Банк России следующую информацию:

- сведения о неисполнении (задержке исполнения) по вине кредитной организации (филиала) платежных поручений налогоплательщиков и инкассовых поручений налоговых органов по перечислению средств в бюджетную систему Российской Федерации, а также о нарушениях законодательства о налогах и сборах;
- сведения из государственных реестров юридических лиц (индивидуальных предпринимателей);
- информацию по адресам «массовой» регистрации;
- перечень организаций-налогоплательщиков, не представляющих в течение двух и более отчетных периодов налоговые декларации и бухгалтерскую отчетность;
- иную информацию, согласованную ФНС России и Банком России в соответствующих документах.

В свою очередь Банком России в ФНС России представляется следующая информация:

- перечень кредитных организаций, к которым применена мера воздействия в виде ограничения на осуществление расчетов по поручению юридических лиц;
- сведения о корреспондентских счетах банков, в том числе открытых в Банке России, и банках – нерезидентах (по запросам);
- перечень структурных подразделений Банка России с информацией о постановке на учет в налоговых органах;
- информация, необходимая для координации проверок, проводимых Банком России в кредитных организациях и ФНС России в отношении налогоплательщиков;

- справочник банковских идентификационных кодов участников расчетов, осуществляющих платежи через расчетную сеть Центрального банка РФ;

- сведения о лицензиях, полученных кредитными организациями;

- сведения о получении лицензии, приостановлении, возобновлении действия лицензии, переоформлении лицензии, аннулировании лицензии или прекращении по иным основаниям действия лицензии профессиональных участников рынка ценных бумаг; управляющих компаний инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов; специализированных депозитариев инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов, акционерных инвестиционных фондов; негосударственных пенсионных фондов, клиринговых организаций; организаторов торговли; репозитариев, субъектов страхового дела;

- список организаций, имеющих признаки недействующего юридического лица;

- сведения о кредитных организациях, включенных в перечень банков, отвечающих требованиям ст. 74.1 НК РФ;

- иная информация, согласованная ФНС России и Банком России в соответствующих документах.

Соглашение ФНС России № ММВ-23-11/26@ и Пенсионного фонда России № АД-09-31/сог/79 от 30 ноября 2016 г. «Об информационном взаимодействии Федеральной налоговой службы и Пенсионного фонда Российской Федерации» предусматривает взаимодействие в следующих основных формах:

- взаимный обмен сведениями;

- проведение совместных консультаций по вопросам изменения и разработки нормативных правовых актов, которые имеют непосредственное отношение к выполнению сторонами своих обязанностей;

- создание совместных рабочих групп и совместное участие в семинарах по вопросам взаимодействия.

Федеральная налоговая служба России передает в ПФР следующую информацию:

- сведения об уплате плательщиками страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за периоды начиная с 1 января 2017 г. для целей ведения персонифицированного учета;
- сведения для ведения индивидуального (персонифицированного) учета по плательщикам страховых взносов;
- различного рода информацию из расчетных документов за периоды до 1 января 2017 г.;
- сведения о юридических лицах и индивидуальных предпринимателях, внесенные в соответствующие единые государственные реестры;
- иную информацию, согласованную ФНС России и ПФР в соответствующих документах.

Пенсионный фонд России передает в ФНС России следующую информацию:

- сведения о суммах страховых взносов по расчетам (уточненным расчетам) и прочие данные за периоды до 1 января 2017 г.;
- результаты приема сведений для ведения индивидуального (персонифицированного) учета о плательщиках, данные персонифицированных сведений застрахованных лиц по которым не разнесены по индивидуальным лицевым счетам;
- сведения о регистрации (снятии с регистрационного учета) застрахованных лиц, а также об изменениях указанных сведений;
- иную информацию, согласованную ФНС России и ПФР в соответствующих документах.

Соглашение об информационном обмене Федеральной налоговой службы и Фонда социального страхования Российской Федерации от 30 ноября 2016 г. предусматривает взаимный обмен сведениями, представляющими интерес для обеих сторон.

Федеральная налоговая служба России передает в ФСС следующую информацию:

- выписки и информацию, прилагаемую к выписке из лицевого счета администратора доходов бюджета в части кода бюджетной классификации (КБК) по учету страховых взносов;
- сведения из решений о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения по результатам рассмотрения материалов налоговых проверок плательщиков страховых взносов;

- сведения о юридических лицах и индивидуальных предпринимателях, внесенные в соответствующие единые государственные реестры;

- информацию о суммах задолженности плательщиков страховых взносов (по запросу);

- данные расчетов по страховым взносам об исчисленных страховых взносах на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и о суммах расходов плательщиков на выплаты страхового обеспечения;

- иную информацию, согласованную сторонами в соответствующих документах.

Фонд социального страхования России передает в ФНС следующую информацию:

- сведения из решений о непринятии к зачету расходов на выплату страхового обеспечения как за периоды до 1 января 2017 г., так и после указанной даты;

- подтверждение заявленных страхователями расходов;

- сведения о списанных суммах недоимки, пеней и штрафных санкций по страховым взносам в связи с истечением срока исковой давности, образовавшихся по состоянию на 1 января 2017 г., а также иную информацию, согласованную сторонами в соответствующих документах.

Соглашение о взаимодействии Федеральной налоговой службы и Федеральной службы по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам от 28 декабря 2010 г. № 01/31-884-08 предусматривает обмен информацией для целей контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, валютного законодательства Российской Федерации и иного законодательства.

Роспатент на безвозмездной основе предоставляет ФНС России (на федеральном, региональном и местном уровнях) доступ через сеть Интернет к информационным базам данных Роспатента, содержащим сведения об охраняемых на территории Российской Федерации изобретениях, полезных моделях, промышленных образцах (результаты интеллектуальной деятельности), товарных знаках и знаках обслуживания (средства индиви-

дуализации), и возможность самостоятельного проведения информационных поисков таких результатов и таких средств, а также договоров о распоряжении правами на них для выявления информации, необходимой в ходе осуществления налоговых проверок.

При необходимости официального подтверждения сведений из информационных баз Роспатента или отсутствия этих сведений налоговый орган направляет в Роспатент соответствующий письменный запрос.

Соглашение Росфинмониторинга и ФНС России от 15 октября 2015 г. «О сотрудничестве и организации информационного взаимодействия Федеральной службы по финансовому мониторингу и Федеральной налоговой службы» определяет направления совместной деятельности с учетом оценки соответствующих рисков. Предусмотрены мероприятия по выявлению и предупреждению незаконных финансовых операций, планирование объектов и сроков проверочных мероприятий по вопросам контроля (надзора) в сфере противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма; обмен информацией, связанной с осуществлением данных мероприятий.

Федеральная налоговая служба России передает в Росфинмониторинг:

- сведения, содержащиеся в ЕГРЮЛ и ЕГРИП;
- сведения об организациях, не отчитывающихся перед налоговыми органами либо представляющих налоговые декларации, налоговую или бухгалтерскую отчетность, свидетельствующие об отсутствии финансово-хозяйственной деятельности;
- сведения по юридическим лицам, которые неоднократно получали отказ в возмещении НДС в особо крупном размере (на сумму более 10 млн рублей);
- сведения о типологиях, схемах и методах легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, и финансирования терроризма, установленных при осуществлении ФНС России и ее территориальными органами контроля за исполнением организаторами азартных игр, а также операторами лотерей требований законодательства Российской Федерации

о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма;

– иную информацию, согласованную сторонами в соответствующих документах.

Росфинмониторинг предоставляет в ФНС России:

– информацию о выявляемых финансовых схемах, имеющих признаки уклонения от уплаты налогов, незаконного возмещения НДС из бюджета, преднамеренного банкротства, нарушений валютного законодательства Российской Федерации;

– информацию и материалы, свидетельствующие о том, что операция, сделка связаны с легализацией (отмыванием) доходов, полученных в результате налоговых преступлений либо преднамеренного банкротства и иных неправомерных действий, связанных с банкротством;

– информацию о признаках неэффективности систем внутреннего контроля организаций, поднадзорных ФНС России;

– иную информацию, согласованную сторонами в соответствующих документах.

Соглашением о взаимодействии Центральной избирательной комиссии РФ и Федеральной налоговой службы от 24 февраля 2016 г. определяется взаимодействие ФНС России и ЦИК России в следующих основных формах:

– участие сотрудников ФНС России в составе контрольно-ревизионных служб при избирательных комиссиях, комиссиях референдума;

– взаимный информационный обмен в части передачи сведений о размере и источниках доходов кандидатов, супругов и несовершеннолетних детей кандидатов, об участии кандидатов, супругов и несовершеннолетних детей кандидатов в коммерческих организациях, а также проверка достоверности представленных сведений;

– проверка сведений, указанных юридическими лицами при перечислении пожертвований в избирательные фонды кандидатов, избирательных объединений, фонды референдума, политическим партиям, региональным отделениям политических партий.

Соглашение от 25 ноября 2016 г. № ММВ-23-2/24@ «Об информационном взаимодействии между Федеральной

службой по труду и занятости и Федеральной налоговой службой в целях получения информации о хозяйствующих субъектах, не осуществивших налоговые отчисления за начисленную заработную плату и страховые взносы в установленные сроки» предусматривает взаимный обмен информацией.

Роструд при установлении в ходе контрольно-надзорных мероприятий фактов неосуществления хозяйствующими субъектами налоговых отчислений за начисленную заработную плату и страховые взносы в установленные сроки вследствие осуществления работниками трудовой деятельности в соответствии с гражданско-правовыми договорами, фактически регулируемыми трудовые отношения, или без оформления гражданско-правовых или трудовых договоров, направляет в ФНС России сообщение и соответствующие материалы.

Федеральная налоговая служба России использует поступившие от Роструда материалы при осуществлении полномочий по контролю и надзору за соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Соглашение об информационном взаимодействии Федерального агентства по рыболовству и Федеральной налоговой службы от 19 апреля 2017 г. № СС-26/ММВ-23-2/6@ определяет состав информации, подлежащей обмену между Росрыболовством и ФНС России.

Росрыболовством в ФНС России направляются:

- сведения о выданных разрешениях на добычу (вылов) водных биологических ресурсов;
- сведения о фактических объемах добычи (вылова) объектов водных биологических ресурсов;
- сведения об объемах водных биологических ресурсов, вывозимых с территории Российской Федерации в порядке, определенном международными договорами;
- иная информация, согласованная сторонами в соответствующих документах.

Соглашение Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии и Федеральной налоговой службы от 3 сентября 2010 г. № ММВ-27-11/9/37 «О взаимодействии и взаимном информационном обмене Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии и Федеральной налоговой службы» предусматривает передачу Росреестром

содержащихся в Едином государственном реестре недвижимости сведений о недвижимом имуществе, о зарегистрированных правах на недвижимое имущество и сделках с ним, о владельцах недвижимого имущества.

В случае возникновения спорных вопросов по представленной информации, а также при возникновении необходимости уточнения представленных сведений или запроса дополнительных сведений налоговые органы могут направить в органы Росреестра запросы.

Федеральная налоговая служба России представляет в Росреестр сведения о суммах поступлений по местным налогам по уровням бюджетной системы в целом по Российской Федерации и по субъектам Российской Федерации (форма № 1-НМ) при необходимости по запросу, а также сведения, содержащиеся в ЕГРИП и ЕГРЮЛ.

Соглашение Федеральной службы по регулированию алкогольного рынка и Федеральной налоговой службы от 29 марта 2010 г. № 06-02/ЗДН/ММ-27-2/2@ «Об информационном взаимодействии между Федеральной службой по регулированию алкогольного рынка и Федеральной налоговой службой» предусматривает передачу в ФНС России Росалкогольрегулированием и его территориальными органами сведений:

- из единой государственной автоматизированной информационной системы учета объема производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;
- из деклараций об объемах производства, оборота и использования этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;
- из государственного реестра выданных лицензий, лицензий, действие которых приостановлено, и аннулированных лицензий на производство и оборот этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;
- о количестве выданных, использованных в соответствии с их назначением (нанесенных и (или) уничтоженных) федеральных специальных марок.

Росалкогольрегулирование организует удаленный доступ ФНС России к вышеуказанной информации по защищенным каналам связи с возможностью формирования аналитических таблиц.

Федеральная налоговая служба России и ее территориальные органы представляют в Росалкогольрегулирование и ее территориальные органы:

- сведения об организациях, осуществляющих производство и оборот этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;

- сведения о нарушениях организациями законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения.

Федеральная налоговая служба России ежемесячно на федеральном уровне предоставляет отчетные данные о суммах начислений и поступлений по акцизам на спирт этиловый, алкогольную и спиртосодержащую продукцию и задолженности по ним по Российской Федерации и субъектам Российской Федерации.

Кроме того, заключен ряд соглашений, затрагивающих различные аспекты взаимодействия ФНС России и различных ведомств:

- Соглашение об информационном взаимодействии между Федеральным казначейством и Федеральной налоговой службой от 8 ноября 2005 г.;

- Приказ Федеральной службы государственной статистики № 5 и ФНС России № ММ-3-11/14@ от 18 января 2008 г. «О совершенствовании информационного взаимодействия Федеральной службы государственной статистики и Федеральной налоговой службы»;

- Соглашение о взаимодействии и взаимном информационном обмене Министерства Российской Федерации по делам гражданской обороны, чрезвычайным ситуациям и ликвидации последствий стихийных бедствий и Федеральной налоговой службы от 2 июня 2011 г.;

- Соглашение о взаимодействии между Федеральной налоговой службой и ФГУП «Почта России» в части формирования Федеральной адресной информационной системы от 19 апреля 2012 г. № ММВ-27-6/6@;

- Соглашение об информационном взаимодействии Федеральной налоговой службы и Федеральной службы по экологическому, технологическому и атомному надзору от 25 июля 2014 г.;

- Соглашение Федерального агентства морского и речного транспорта № КС-40/12825 и ФНС России № ММВ-23-11/18@ от

23 декабря 2014 г. «О взаимодействии и информационном обмене Федерального агентства морского и речного транспорта и Федеральной налоговой службы»;

– Соглашение о взаимодействии между Судебным департаментом при Верховном Суде Российской Федерации и Федеральной налоговой службой от 8 сентября 2016 г.;

– Соглашение о взаимодействии и информационном обмене между Федеральной службой государственной регистрации, кадастра и картографии и Федеральной налоговой службой по вопросам осуществления полномочий органа по контролю (надзору) за деятельностью саморегулируемых организаций арбитражных управляющих, представления интересов Российской Федерации как кредитора в делах о банкротстве и процедурах, применяемых в деле о банкротстве от 28 февраля 2018 г.

Указанные соглашения направлены на укрепление взаимодействия органов государственной власти и координацию их действий в сфере налогов и сборов.

Практикум

*Компетентностно-ориентированные вопросы и задания
(дайте развернутый ответ)*

1. Каковы обязанности банков, связанные с осуществлением налогового контроля?

2. Расскажите об обязанностях органов, осуществляющих государственный кадастровый учет и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество, связанных с осуществлением налогового контроля.

3. Какие ключевые положения содержатся в соглашениях о сотрудничестве, информационном взаимодействии между Федеральной налоговой службой России и различными ведомствами?

4. С какими государственными органами Федеральной налоговой службой России заключены соглашения о сотрудничестве, информационном взаимодействии?

5. Опишите задачи взаимодействия Федеральной налоговой службы и Федеральной службы судебных приставов.

6. Решите задачу.

Территориальными органами Роструда в ходе контрольно-надзорных мероприятий были выявлены следующие факты: работники, оформленные по гражданско-правовым договорам, фактически имели трудовые отношения с работодателем, а некоторые сотрудники вообще никак не были оформлены. В связи с этим исчисление НДФЛ и страховых взносов не проводилось в полном объеме.

Необходимо ли проверяющим направлять соответствующие материалы в территориальные налоговые органы по адресу местонахождения организации? В какой форме? Каковы будут действия налоговых органов?

Раздел II

ПРАКТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ И ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

Глава 5. Камеральная налоговая проверка

5.1. Камеральная налоговая проверка: особенности, цели, сроки и объект

Налоговый кодекс РФ не содержит определения камеральной налоговой проверки. В нем лишь имеется указание на то, что в процессе ее проведения проверяется налоговая отчетность налогоплательщика.

Камеральная налоговая проверка осуществляется в соответствии со специальными правилами, установленными в НК РФ, по местонахождению налогового органа. Это наименее трудоемкая форма налогового контроля: трудозатраты на ее проведение на несколько порядков ниже, чем на проведение выездной налоговой проверки. Налогоплательщика специально не информируют о проведении камеральной налоговой проверки. Такая проверка является прямой обязанностью налогового органа, поэтому охват налогоплательщиков данными проверками составляет почти 100%. Камеральная налоговая проверка решает следующие самостоятельные задачи налогового контроля:

- является формой налогового контроля по проверке правильности и достоверности сведений, указанных в налоговой декларации (при этом может оцениваться достоверность показателей налоговой отчетности на основе всей имеющейся в налоговом органе информации о налогоплательщике);
- выступает как основное средство целенаправленного отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок с учетом того, что выездные налоговые проверки являются наиболее трудоемкой формой налогового контроля;
- представляет собой средство выявления и пресечения налоговых правонарушений.

Камеральная налоговая проверка легко поддается автоматизации, что позволяет проводить документный контроль показате-

лей налоговой декларации, а также контроль связанных с ней других документов отчетности, в том числе с использованием информации из внешних источников, которая прямо или косвенно может характеризовать налоговую базу.

Камеральная налоговая проверка включает:

- проверку полноты представления налогоплательщиком документов налоговой отчетности;
- визуальную проверку правильности оформления документов налоговой отчетности (полноты заполнения всех необходимых реквизитов, ясности их заполнения и др.) и своевременности представления налоговых деклараций;
- проверку правильности арифметического подсчета итоговых сумм налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет;
- проверку обоснованности примененных налогоплательщиком ставок налога, правомерности использования льгот по налогу;
- проверку правильности исчисления налоговой базы посредством камерального анализа.

Объектом камеральной проверки является налоговая декларация (расчет), представляемая в налоговую инспекцию. Налоговые декларации представляются каждым налогоплательщиком по каждому налогу в соответствии с НК РФ. Формы и порядок заполнения декларации утверждается ФНС по согласованию с Минфином России.

Кроме того, в ходе камеральной проверки используются формы бухгалтерской отчетности, которые представляются в налоговые органы в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете и с подп. 6 п. 1 ст. 23 НК РФ, а также иные документы, представленные налогоплательщиком самостоятельно или затребованные у него налоговым органом в соответствии с НК РФ. Однако эти документы не являются объектом проверки, а представляют собой источники информации для проверки данных, указанных налогоплательщиком в налоговых декларациях.

Основания для проведения камеральной налоговой проверки

Проверка проводится без специального распоряжения о ее проведении на основании налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком: бухгалтерского баланса и др.

Документы представляются налогоплательщиком налоговому органу для камеральной налоговой проверки без процедуры истребования, в силу закона. Счетный характер проверки предопределяет достаточность этих документов. Таким образом, перечень необходимых документов предопределяется не личным усмотрением проверяющего, а законом.

В качестве дополнительных оснований проведения проверки могут также выступать другие документы о деятельности налогоплательщика, имеющиеся у налогового органа (п. 1 ст. 88 НК РФ). Очевидно, здесь имеются в виду сведения, полученные налоговым органом в результате других проверок, а также материалы, представленные в налоговые органы органами внутренних дел.

Наличие у налогового органа информации о деятельности налогоплательщика является самостоятельным основанием для начала проверки. В связи с этим камеральная проверка может начаться и без представления налоговой декларации.

Срок камеральной налоговой проверки

Налоговым кодексом РФ установлен трехмесячный срок проведения камеральной налоговой проверки. Это общий срок проведения проверки. Срок проверки отсчитывается со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога. Вместе с налоговой декларацией налогоплательщик должен представить документы, которые в силу норм НК РФ должны прилагаться к декларации (например, документы, подтверждающие обоснованность применения налоговых вычетов по НДС). Какие-либо последствия нарушения налоговым органом указанного срока НК РФ не установлены.

Порядок представления документов

Общий порядок представления налогоплательщиком документов и пояснений установлен пп. 3 и 4 ст. 88 НК РФ. Если в ходе камеральной проверки выявлены ошибки в налоговой декларации и налогоплательщику направлено требование представить необходимые пояснения или внести исправления в декларацию, то в соответствии с п. 4 ст. 88 НК РФ налогоплательщик может дополнительно представить в налоговый орган документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию.

При проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган может дополнительно истребовать только документы, имеющие непосредственное отношение к ошибкам и другим неточностям, выявленным при проверке декларации. Пунктом 7 ст. 88 НК РФ устанавливается запрет на истребование в ходе камеральной проверки дополнительных сведений и документов, если представление таких документов вместе с налоговой декларацией не предусмотрено. Статья 88 НК РФ содержит следующие основания истребования дополнительных документов у налогоплательщика:

- если налогоплательщик пользуется налоговыми льготами;
- если налогоплательщик заявляет в налоговой декларации по НДС право на возмещение НДС;
- если налогоплательщик является плательщиком налогов, связанных с использованием природных ресурсов.

В первом случае налоговый орган имеет право потребовать документы, подтверждающие право на льготу.

При представлении налоговой декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение налога, п. 8 ст. 88 НК РФ предусмотрен специальный порядок проведения камеральной налоговой проверки. Налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы о его праве на налоговый вычет в порядке, предусмотренном ст. 172 НК РФ. При этом налоговый орган вправе истребовать любые документы, связанные с исчислением и уплатой налогов.

В гл. 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость» устанавливается определенный перечень критериев, на основании которых налоговый орган делает вывод о соответствии налоговых вычетов требованиям законодательства:

- наличие счетов-фактур, документов, подтверждающих уплату налога при ввозе на территорию Российской Федерации, иных документов, предусмотренных пп. 3, 6–8 ст. 171 НК РФ;
- принятие к учету товаров, работ, услуг;
- использование товаров, работ, услуг в оборотах, облагаемых НДС;
- наличие операций, облагаемых НДС.

Мероприятия налогового контроля, проводимые в рамках камеральной налоговой проверки

В процессе камеральных налоговых проверок проводятся следующие мероприятия налогового контроля:

- направление запросов в банки о наличии счетов и остатках денежных средств, о предоставлении выписок по операциям на счетах;
- направление запросов в компетентные органы иностранных государств;
- вызов на основании письменного уведомления налогоплательщиков для дачи пояснений;
- сообщение о выявленных ошибках в декларации, противоречиях, несоответствиях с другими документами и требование представления необходимых пояснений в пятидневный срок либо внесения исправлений в установленный срок;
- допрос свидетелей;
- истребование документов у проверяемого лица (по местонахождению организации, индивидуального предпринимателя), от банка – копий поручений налогоплательщика на перечисление налогов;
- истребование документов (информации) о налогоплательщике или информации о конкретных сделках;
- экспертиза.

5.2. Основные этапы камеральной налоговой проверки

Весь процесс камеральной налоговой проверки от момента ее подготовки и представления налогоплательщиком необходимых документов до реализации ее решений в виде взыскания недоимок, пени и штрафов можно разбить на четыре крупных этапа, которые в свою очередь можно разделить на ряд промежуточных этапов (см. табл. 5).

1. Подготовка и представление декларации.
2. Прием документов и собственно камеральная налоговая проверка.
3. Оформление и реализация результатов проверки.

4. Обжалование результатов камеральной налоговой проверки.

На первом этапе налогоплательщик в соответствии с НК РФ и приказами ФНС готовит налоговую декларацию и необходимые дополнительные документы, которые затем направляет в налоговую инспекцию в порядке и форме, определенным ст. 80, 81 и 88 НК РФ.

Второй этап камеральной проверки можно разделить на две части:

1) прием налоговых деклараций и ввод их данных в информационную систему;

2) собственно камеральная налоговая проверка, которая включает следующие важнейшие мероприятия:

– проверку полноты представления плательщиком отчетности;

– визуальную проверку правильности оформления отчетности (полноты и четкости заполнения всех необходимых реквизитов);

– проверку своевременности представления налоговой отчетности;

– проверку правильности арифметического подсчета итоговых сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет;

– проверку обоснованности ставок налогов и льгот;

– проверку правильности исчисления налоговой базы.

При выявлении нарушений налогового законодательства *на третьем этапе камеральной проверки* налоговый орган должен составить акт, на основании которого выносится решение о привлечении или отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В случае отсутствия нарушений декларация подписывается проверяющим лицом и камеральная налоговая проверка завершается.

Порядок оформления акта и решения по камеральной налоговой проверке осуществляется в порядке, определенном ст. 100–101 НК РФ.

Таблица 5

Порядок проведения камеральной налоговой проверки

Наименование	Сроки	Примечание
1. Подача декларации	В соответствии с НК РФ	
2. Проведение собственно камеральной проверки	В течение трех месяцев с момента подачи декларации	
3. Составление акта налоговой проверки	В течение 10 дней после окончания проверки	Составляется в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах
4. Вручение акта	В течение пяти дней со дня его подписания	В случае уклонения от получения акта направляется заказным письмом и считается врученным через шесть дней
5. Возражения по акту	В течение месяца с момента вручения акта	
6. Подготовка решения по акту	В течение 10 дней со дня истечения срока подачи письменных возражений	
7. Вступление в силу решения о привлечении к ответственности	Через месяц с момента вручения	Принятие обеспечительных мер по исполнению решения
8. Апелляционная жалоба в вышестоящий налоговый орган	Подается в течение месяца со дня получения решения	Исполнение решения приостанавливается на период рассмотрения решения
9. Решение вышестоящего налогового органа по апелляционной жалобе	Принимается не позднее месяца со дня получения жалобы	Срок может быть продлен на 15 дней
10. Жалоба в вышестоящий налоговый орган	Может подаваться после вступления в силу акта или решения	Действие решения не приостанавливается на период рассмотрения. Его действие может быть приостановлено по заявлению налогоплательщиков вышестоящим налоговым органом при наличии соответствующих обоснований

На четвертом этапе камеральной налоговой проверки налогоплательщик может обжаловать решение налогового органа, подать апелляционную жалобу в вышестоящий налоговый орган (ст. 101 НК РФ). Решение о привлечении к ответственности, вступившее в законную силу, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, налогоплательщик вправе обжаловать в течение одного года в вышестоящем налоговом органе (п. 2 ст. 139 НК РФ).

Акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящем налоговом органе в порядке, предусмотренном НК РФ.

Если решение по жалобе (апелляционной жалобе) не принято вышестоящим налоговым органом в сроки, установленные п. 6 ст. 140 НК РФ, акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в судебном порядке.

Как видно из табл. 5, камеральная налоговая проверка предполагает достаточно большой документооборот, который невозможен без использования современных информационных технологий.

5.3. Камеральная налоговая проверка на этапе приема и обработки налоговых деклараций

Декларации (расчеты) и бухгалтерская отчетность (далее – документы) могут быть представлены плательщиком в налоговый орган:

- на бумажных носителях – лично или через представителя по доверенности, выданной плательщиком; по почте, заказным письмом с описью вложения;
- в электронном виде – по телекоммуникационным каналам связи.

До 2007 г. у налогоплательщика было право выбора способа представления документов. В настоящее время налогоплательщики, среднесписочная численность работников которых превышает 100 человек, представляют налоговые декларации

исключительно в электронной форме. Организации с меньшей численностью имеют право представлять декларацию на бумажных носителях. По налогу на добавленную стоимость декларация представляется только в электронной форме независимо от численности работающих.

Визуальный контроль деклараций

Принятие документов проводится сотрудниками отдела работы с налогоплательщиками. Датой представления документов считается дата их фактического представления в налоговый орган на бумажных носителях или дата отправки заказного письма. Документы, поступившие по почте, после регистрации конвертов в общем отделе в тот же день передаются в отдел работы с налогоплательщиками для дальнейшей обработки и регистрации.

В трехдневный срок налогоплательщик письменно уведомляется о необходимости представления им документа по установленной форме в определенный срок (10 дней). Уведомление отправляется налогоплательщику на бумажном носителе или по телекоммуникационным каналам связи.

На принятой декларации (титульном листе) указываются сведения о представлении. В случае сдачи документации лично или через представителя на остающихся у него копиях налоговый орган по просьбе плательщика проставляет отметку о принятии и дату ее представления.

На стадии принятия документы подвергаются визуальному контролю на наличие следующих реквизитов: полного наименования плательщика (Ф. И. О. физического лица, дата его рождения); ИНН, КПП (для юридических лиц); периода, за который представляется документация; подписей лиц, уполномоченных подтверждать достоверность и полноту сведений (руководителя организации или его представителя).

В случае отсутствия какого-либо из вышеуказанных реквизитов сотрудник отдела работы с налогоплательщиками должен в устной форме предупредить плательщика об этом и предложить внести необходимые изменения.

При отказе плательщика внести необходимые изменения на стадии приема, а также в случае представления документации по почте и отсутствия в них какого-либо из реквизитов отдел работы с налогоплательщиками в трехдневный срок с момента регистра-

ции должен письменно уведомить плательщика о необходимости представления им документа по установленной форме.

Документация подлежит регистрации в отделе работы с налогоплательщиками с использованием программного обеспечения не позднее следующего рабочего дня с момента принятия. Каждому поступившему документу присваивается регистрационный номер, который проставляется на принятом документе.

При невозможности идентифицировать представленные документы (отсутствие или нечеткое заполнение реквизитов) они регистрируются как невыясненные и остаются в отделе работы с налогоплательщиками для принятия мер по их идентификации и уведомлению в трехдневный срок плательщика о необходимости представления им документа по форме, утвержденной для данного документа.

После регистрации в этот же день документы передаются в отдел ввода и обработки данных, работники которого осуществляют ввод данных в автоматизированную информационную систему АИС «Налог»:

- не позднее пяти рабочих дней – сведения о суммах налогов, подлежащих уплате, по данным плательщика в карточке расчетов с бюджетом (карточка РСБ); сведения крупнейших и основных плательщиков в полном объеме;

- не позднее 10 рабочих дней – остальные показатели, обязательные для ввода в АИС «Налог».

По окончании ввода на документах проставляется дата ввода и подпись сотрудника, осуществившего ввод данных.

В случае невозможности ввода данных ввиду допущенных ошибок работник отдела ввода и обработки данных оформляет реестр не введенных в АИС «Налог» документов и передает его с этими документами в отдел работы с налогоплательщиками для принятия мер по устранению ошибок, а также копию реестра в отдел камеральных проверок для сведения.

Сотрудники отдела ввода и обработки данных ежедневно формируют в автоматизированном режиме протоколы ошибок с целью согласования показателей декларации и бухгалтерской отчетности для дальнейшего использования отделом камеральных проверок.

Программный контроль деклараций

Программный контроль деклараций, полученных по телекоммуникационным каналам связи, производится сотрудниками отдела работы с налогоплательщиками. Датой представления считается дата отправки по каналам связи, зафиксированная и подтвержденная оператором связи. Налоговый орган подтверждает этот факт, высылая по каналам связи квитанцию о приеме после проверки требований к оформлению документов. Квитанция – это электронный документ, подписанный электронной цифровой подписью (ЭЦП) плательщика и заверенный электронной цифровой подписью налогового органа. Второй экземпляр квитанции и уведомление о дате представления сохраняются налоговым органом. По просьбе плательщика представленная документация распечатывается и заверяется.

Отчетность проходит программный контроль, предусматривающий подтверждение подлинности ЭЦП отправителя и проверку соответствия формату представления, после чего формируется протокол входного контроля, который подписывается ЭЦП налогового органа и направляется по каналам связи отправителю. Протокол входного контроля, возвращенный отправителем, после подтверждения подлинности ЭЦП плательщика сохраняется налоговым органом.

Если протокол входного контроля содержит сообщение об ошибках (несоответствие формату представления), то такой протокол считается уведомлением о необходимости представления исправленной документации в срок, определенный налоговым органом.

Для каждого поступившего сообщения, имеющего уведомление о дате представления, программным комплексом налоговых органов регистрируется запись в реестре отчетности налогоплательщиков.

Не позднее следующего рабочего дня с момента принятия файлы документов, подлежащие вводу в АИС «Налог», передаются в отдел ввода и обработки данных. При этой передаче формируется реестр документов.

Работники отдела ввода и обработки данных не позднее двух рабочих дней с момента регистрации в налоговом органе осуществляют ввод данных в АИС «Налог», в том числе сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет по данным плательщика.

Документация от крупнейших и основных плательщиков, а также по регистрации и учету подлежит вводу в течение рабочего дня, следующего за днем их получения.

По окончании ввода на основании протокола ввода данных в записях реестра документов формируется отметка, содержащая дату ввода данных и реквизиты сотрудника, осуществившего ввод данных. Оператор связи фиксирует факт доставки уведомления плательщику и направляет квитанцию об этом в налоговый орган. Уведомление вместе с квитанцией сохраняется налоговым органом.

При выявлении несоответствия требованиям на этапе визуального или программного контроля налогоплательщик в трехдневный срок письменно уведомляется о необходимости представления в 10-дневный срок документов по установленной форме.

Арифметический контроль данных и налоговой отчетности

Работники отдела ввода проводят арифметический контроль данных и налоговой отчетности. Информация об арифметических ошибках, выявленных на этапе ввода, передается затем в электронном виде в отдел работы с налогоплательщиками для проведения работы, направленной на устранение налогоплательщиком арифметических ошибок.

5.4. Организация и методика проведения камеральной проверки налоговой декларации

В процессе проведения камеральной налоговой проверки осуществляются следующие мероприятия:

- проверка своевременности и правильности формы представления налоговой отчетности;
- проверка обоснованности применения налоговых ставок и льгот;
- проверка правильности исчисления налоговой базы.

Проверка своевременности представления налоговой отчетности

По истечении 10 рабочих дней после установленного срока осуществляется сверка списка состоящих на учете налогоплательщиков, обязанных представить декларации, со списком фактически их представивших.

В случае если отчетность не представлена в 10-дневный срок, в соответствии с п. 3 ст. 76 НК РФ налоговый орган имеет право приостановить операции по счетам в банке. Если декларация представлена с нарушением срока, то налогоплательщик привлекается к ответственности по ст. 119 НК РФ «Непредставление налоговой декларации (расчета финансового результата инвестиционного товарищества, расчета по страховым взносам)», а должностные лица – к административной ответственности по ст. 15.5 КоАП РФ¹.

По истечении 20 рабочих дней после установленного срока осуществляется сверка списка налогоплательщиков, обязанных представить бухгалтерскую отчетность по соответствующему сроку со списком фактически представивших.

В случае непредставления или несвоевременного представления налогоплательщик и его должностные лица привлекаются к ответственности по ст. 126 НК РФ и ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ «Непредставление (несообщение) сведений, необходимых для осуществления налогового контроля»². В случае непредставления декларации готовится заключение о необходимости включения налогоплательщика в план выездных налоговых проверок.

Если налогоплательщик представил налоговую декларацию с нарушением установленного НК РФ способа представления (на бумажном носителе вместо электронной формы), то он привлекается к налоговой ответственности по ст. 119.1 НК РФ.

Проверка обоснованности применения налоговых ставок и льгот

Налогоплательщику, использующему льготы, направляется требование о представлении документов, подтверждающих право на них. Аналогичные требования направляются налогоплательщику, заявившему вычеты по НДС.

Документы должны быть представлены налогоплательщиком в течение 10 дней со дня вручения требования.

Проверка правильности исчисления налоговой базы

На данном этапе осуществляются:

¹ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 дек. 2001 г. № 195-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² Там же.

- проверка логической связи между отдельными отчетными и расчетными показателями;
- проверка сопоставимости отчетных показателей с аналогичными показателями предыдущего отчетного периода;
- проверка соответствия показателей бухгалтерской отчетности и деклараций с данными о финансово-хозяйственной деятельности плательщика, полученными из других источников, – об объемах потребления электроэнергии, тепловой энергии, водных, сырьевых и других материальных ресурсов;
- сопоставление динамики показателей отчетности со средними данными по аналогичным организациям: ежеквартально – по крупнейшим и основным плательщикам, ежегодно – по всем остальным.

В случае отсутствия ошибок или противоречий материалы направляются для оформления результатов камеральной проверки.

При выявлении ошибок и противоречий в пятидневный срок налогоплательщику направляется требование предоставить необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

После получения пояснений или исправлений, и их рассмотрения материалы передаются для окончательного оформления результатов камеральной проверки.

Оформление результатов камеральной проверки

Порядок оформления и реализации результатов камеральной проверки регламентируется ст. 100 и 101 НК РФ и в основном совпадает с порядком оформления и реализации выездных проверок (за исключением срока составления акта).

По окончании камеральной проверки декларация подписывается должностным лицом, проводившим проверку, с указанием даты ее проведения. Если декларация передана по каналам связи и при проверке установлено правонарушение, то декларация распечатывается и также подписывается. По окончании проверки декларации по НДС индивидуальных предпринимателей отделом камеральных проверок выписывается уведомление на уплату авансовых платежей и платежный документ на их уплату.

В случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе проведения камеральной налоговой проверки должностными лицами налогового органа, проводящими указанную проверку, должен быть составлен акт налоговой проверки

по установленной форме в течение 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки.

Если в ходе проверки выявлена неуплата или неполная уплата налога, то в решении приводятся предложения о его уплате, а также об уплате пеней за несвоевременное перечисление налога, начисленных на дату вынесения решения. На основании решения плательщику в 10-дневный срок направляется требование об уплате сумм налогов, пеней, штрафов.

Отдел камеральных проверок не позднее следующего рабочего дня за днем вынесения решения направляет его в отдел ввода для отражения в соответствующих карточках налогов, пеней и штрафов, а копии данных решений – в отдел урегулирования задолженности.

Работники отдела ввода и обработки данных при получении решений по итогам как камеральных, так и выездных проверок не позднее пяти рабочих дней обеспечивают отражение в карточках сумм налогов, пеней, штрафов. По решениям вступивших в силу судебных актов изменения вносятся в карточки не позднее трех дней со дня поступления акта. По окончании ввода решения подшиваются в дела плательщиков.

При установлении нарушения сроков представления декларации, непредставления сведений, неисполнения банком решения о приостановлении операций по счетам плательщика, грубого нарушения правил ведения бухгалтерского учета отдел камеральных проверок составляет протокол об административном правонарушении и вызывает уведомлением налогоплательщика для ознакомления с протоколом. Протокол не позднее следующего дня после составления по реестру передается в юридический отдел.

В соответствии с п. 5 ст. 88 НК РФ обязательное составление налоговым органом акта проверки предусматривается в случае выявления по результатам камеральной налоговой проверки факта совершения налогоплательщиком налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах. Акт составляется в порядке, предусмотренном ст. 100 НК РФ, и вместе с материалами проверки передается на рассмотрение руководителю налогового органа. Акт камеральной налоговой проверки должен быть составлен в течение 10 дней после ее окончания (абз. 2 п. 1 ст. 100 НК РФ). С момента составления акта про-

верки начинает исчисляться срок давности привлечения к налоговой ответственности.

Материалы проверки, в ходе которой установлено налоговое правонарушение, рассматриваются руководителем налогового органа или его заместителем. Порядок рассмотрения материалов и принятия решения определен ст. 100.1, 101 НК РФ и аналогичен процедуре реализации результатов выездной налоговой проверки.

Обжалование результатов камеральной налоговой проверки осуществляется в порядке, предусмотренном ст. 101.2, 137–141 НК РФ, и в целом аналогично выездной налоговой проверке.

В главе 7 настоящего учебного пособия более подробно рассматривается общий порядок оформления и реализации результатов налоговой проверки (в том числе камеральной), а также процедура обжалования.

Практикум

Компетентностно-ориентированные вопросы и задания (дайте развернутый ответ)

1. Что такое налоговая декларация (расчет)? Каковы общие требования к ее оформлению?

2. Опишите способы и сроки представления налоговых деклараций в налоговые органы.

3. Как вносятся изменения в налоговую декларацию? Какие правовые последствия имеет внесение изменений в налоговую декларацию?

4. Какую ответственность несет налогоплательщик за непредставление налоговой декларации и нарушение способа ее представления?

5. Расскажите о камеральной налоговой проверке – ее особенностях, целях, задачах, объекте и источниках информации для проверки представленных данных.

6. Решите задачу.

Проверка налоговой декларации по НДФЛ

15 мая 2020 г. И.И. Иванов представил налоговую декларацию за 2019 г. по почте заказным письмом и заявление на предо-

ставление вычетов. В декларации налогоплательщик заявил сумму налога к возврату в размере 33 280 руб.

В 2019 г. И.И. Иванов получил следующие доходы:

360 000 руб. – заработок по основному месту работы (по 30 000 руб. в месяц);

50 000 руб. – материальная помощь в связи со стихийным бедствием (январь);

подарок от организации стоимостью 10 000 руб. к Новому году (декабрь);

120 000 руб. от продажи ценных бумаг, полученных безвозмездно в 1992 г.;

300 000 руб. от продажи автомобиля, приобретенного в 2011 г.

И.И. Иванов имеет двоих детей: сына 10 лет и дочь 22 лет (студентка ГУУ).

В 2019 г. И.И. Иванов уплатил:

150 000 руб. за обучение дочери;

60 000 руб. за лечение сына;

100 000 руб. за свое обучение по программе MBA (на работе удержан налог в размере 45 032 руб.).

В налоговой декларации И.И. Иванов заявил следующее.

№ п/п	Содержание	Сумма, руб.
1	Доходы, всего за год	840 000
2	Расходы и вычеты	99 600
3	Налог, удержанный на работе	45 032
4	Стандартные вычеты	19 600
5	Социальные вычеты	260 000
6	Имущественный вычет при продаже	420 000
7	Налоговая база	140 400
8	Сумма налога по декларации	18 252
9	Сумма налога к возврату	33 250

Определите:

– своевременность и правильность представления налоговой декларации и уплаты налога;

– правомерность заявления о предоставлении налоговых вычетов;

– правильность исчисления налоговой базы и налоговых обязательств;

– перечень налоговых нарушений и санкции за них.

Глава 6. Организация и методика проведения выездных налоговых проверок

6.1. Особенности выездной налоговой проверки и этапы ее проведения

Выездные налоговые проверки являются важнейшим и наиболее эффективным инструментом налогового контроля. В то же время они являются сложным и трудоемким процессом. В связи с этим в настоящее время ФНС в своей практике взяла курс на снижение числа выездных налоговых проверок при повышении их эффективности.

При организации контрольной работы налоговые органы делают акцент на комплексном анализе финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Налоговые органы отказываются от тотального контроля и переходят к контролю, основанному на критериях риска налоговых правонарушений. Основой такого подхода является разработанная и утвержденная приказом ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ Концепция системы планирования выездных налоговых проверок (далее – Концепция).

Согласно Концепции планирование выездных налоговых проверок – это процесс, построенный на отборе налогоплательщиков по общедоступным критериям риска совершения налогового правонарушения. Налогоплательщик, соответствующий таким критериям, с большой долей вероятности будет включен в план выездных налоговых проверок.

По мнению ФНС, усиление аналитической составляющей контрольной работы налоговых органов побудит налогоплательщиков к добровольному уточнению своих налоговых обязательств.

Рассмотрим особенности, цели и задачи выездных налоговых проверок.

Под выездной налоговой проверкой подразумевается комплекс мероприятий, осуществляемых налоговыми органами:

– по проверке первичных учетных и иных бухгалтерских документов налогоплательщика, регистров бухгалтерского учета, бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций, хозяйственных и иных договоров, актов о выполнении договорных обязательств, внутренних приказов, распоряжений, протоколов, любых других документов, отражающих факты хозяйственной жизни налогоплательщика;

– по осмотру (обследованию) предметов, любых используемых налогоплательщиком для извлечения прибыли объектов налогообложения, производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий;

– по проведению инвентаризации принадлежащего налогоплательщику имущества;

– по проведению иных предусмотренных НК РФ действий налоговых органов (их должностных лиц), осуществляемых по местонахождению налогоплательщика (месту его деятельности, месту расположения объекта налогообложения) и в иных местах вне местонахождения налогового органа.

Главными целями выездной налоговой проверки являются:

– осуществление контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджет налогов и сборов, соблюдением законодательства о налогах и сборах;

– взыскание недоимок по налогам и пеням;

– привлечение виновных лиц к ответственности за совершение налоговых правонарушений;

– проведение предупредительных мероприятий.

– В ходе выездной налоговой проверки решаются следующие задачи:

– всестороннее исследование обстоятельств финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента);

– выявление искажений и несоответствий в документах, ведении бухгалтерского учета, отчетности;

– анализ влияния выявленных нарушений на формирование налоговой базы по различным видам налогов;

- формирование доказательной базы по фактам выявленных правонарушений и обеспечение документального закрепления (подтверждения) этих нарушений;
- доначисление существующих налогов и сборов, не уплаченных налогоплательщиком;
- формирование предложений об устранении выявленных нарушений и привлечение налогоплательщика к ответственности за допущенное нарушение налогового законодательства.

Выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя) налогового органа (ст. 89 НК РФ). Если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, проверка может проводиться по местонахождению налогового органа.

Предметом выездной налоговой проверки, как и в случае камеральной проверки, является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов на основе налоговой декларации. Другие документы, представленные налогоплательщиком в налоговую инспекцию, включая бухгалтерскую отчетность, не являются предметом выездной налоговой проверки, а рассматриваются как источники информации.

Налоговым кодексом РФ установлен ряд ограничений по проведению выездной налоговой проверки:

- по проверяемому периоду (три календарных года, предшествующих году проверки);
- по числу проводимых проверок за год (не более двух, за исключением случаев, предусмотренных НК РФ);
- по продолжительности проверки (как правило, не более двух календарных месяцев);
- по повторяемости (налоговый орган не вправе проводить в течение одного календарного года две и более проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период).

Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведении проверки. Срок проведения проверки может быть продлен вышестоящим налоговым органом или ФНС до четырех месяцев, а в исключительных случаях –

до шести месяцев. Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки установлены приказом ФНС России от 7 ноября 2018 г. № ММВ-7-02/628@.

В рамках выездной налоговой проверки налоговый орган вправе проверять деятельность филиалов и представительств налогоплательщика. Проверка филиалов и представительств может проводиться и самостоятельно.

Руководитель (заместитель) налогового органа может приостановить проведение выездной налоговой проверки для выполнения действий, определенных п. 9 ст. 89 НК РФ. Общий срок приостановления, как правило, не может быть более шести месяцев, однако может быть продлен еще на три месяца при определенных обстоятельствах.

Пунктом 10 ст. 89 НК РФ проведение повторной налоговой проверки разрешено в следующих случаях:

- вышестоящим налоговым органом – в порядке контроля деятельности налогового органа, проводившего проверку;
- налоговым органом, ранее проводившим проверку, – в случае представления уточненной декларации с меньшей суммой налога к уплате (в этом случае проверяется период, за который представлена уточненная декларация).

Выездная налоговая проверка, проводимая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации, может проводиться независимо от времени проведения и предмета предыдущей проверки. При этом проверка проводится не более чем за три календарных года, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Выездная налоговая проверка представляет собой комплекс следующих взаимосвязанных мероприятий и действий:

- подготовка и планирование выездной налоговой проверки;
- распределение обязанностей между участниками проверочной группы;
- составление плана (программы) ее проведения;
- непосредственное проведение проверки всех запланированных вопросов;
- оформление результатов проверки;
- принятие мер по устранению и предупреждению налоговых правонарушений.

Процесс организации и проведения выездной налоговой проверки можно разбить на ряд этапов (рис. 3).



Рис. 3. Порядок проведения выездной налоговой проверки

На первом этапе формируются информационные ресурсы о налогоплательщиках, проводится комплексный анализ основных показателей их деятельности, осуществляется отбор налогоплательщиков для включения в план, разрабатывается программа выездной налоговой проверки и готовится решение о назначении проверки.

Второй этап начинается с принятия решения о выездной налоговой проверке и осуществлении проверочных мероприятий.

На третьем этапе проверки составляется акт, с которым знакомится проверяемый налогоплательщик. Затем налогоплательщик готовит свои возражения и замечания по данному акту.

На четвертом этапе выездной налоговой проверки осуществляется рассмотрение руководителем налогового органа акта и возражений по нему налогоплательщика. По результатам рассмотрения принимается решение о привлечении к ответственности

или об отказе в привлечении к ответственности. Принимаются обеспечительные меры по уплате налога, пени, штрафа. На этом этапе налогоплательщик имеет право обжаловать принятое решение в установленном НК РФ порядке.

Процесс проведения выездной налоговой проверки более подробно можно представить следующим образом.

Первый этап: планирование и подготовка проведения выездной налоговой проверки (ст. 89 НК РФ):

- формирование информационных ресурсов о налогоплательщиках;
- комплексный анализ основных показателей налогоплательщиков;
- выбор налогоплательщиков для включения в план;
- подготовка программы выездной налоговой проверки;
- назначение выездной налоговой проверки.

Второй этап: проведение выездной налоговой проверки (ст. 89–99 НК РФ):

- принятие решения о проведении выездной налоговой проверки;
- действия налогового органа по проведению проверки: истребование документов, инвентаризация, осмотр, выемка документов, экспертиза;
- продление общего срока проведения проверки (два месяца) в случае необходимости до 6 месяцев;
- оформление справки о проведении выездной налоговой проверки с указанием предмета и сроков проведения.

Третий этап: оформление результатов выездной налоговой проверки (ст. 100 НК РФ):

- составление акта выездной налоговой проверки в течение двух месяцев после окончания проверки;
- вручение акта налогоплательщику в течение пяти дней с даты подписания;
- представление проверяемым письменных возражений в течение одного месяца.

Четвертый этап: реализация результатов выездной налоговой проверки (ст. 101–101.4 НК РФ):

- рассмотрение руководителем акта выездной налоговой проверки в течение 10 дней;
 - принятие решения о привлечении к ответственности;
 - вручение решения в течение пяти дней;
 - вступление решения в силу (один месяц);
 - принятие обеспечительных мер;
 - обжалование решения;
 - направление запросов в банк о наличии счетов и (или) остатках денежных средств на счетах, о предоставлении выписок по операциям на счетах;
 - вызов налогоплательщика на основании письменного уведомления для дачи пояснений в связи с проведением выездной налоговой проверки;
 - направление запросов в компетентные органы зарубежных государств;
 - истребование документов у проверяемого лица;
 - допрос свидетеля;
 - осмотр территории, помещений, документов и предметов налогоплательщика;
 - выемка документов и предметов;
 - истребование документов (информации) о налогоплательщике или информации о конкретных сделках;
 - назначение экспертизы;
 - привлечение специалистов;
 - проведение инвентаризации имущества.
- Этап завершается составлением справки с указанием предмета и сроков проведения проверки.

6.2. Планирование и подготовка выездной налоговой проверки

Первый (подготовительный) этап является важнейшим этапом выездной налоговой проверки, так как от выбора объекта, степени готовности каждого участника к проверке, распределения участников проверочной группы по конкретным участкам зависит эффективность данного мероприятия.

Важнейшим результатом этого этапа является разработка общего плана выездных налоговых проверок и детальных программ проверок конкретных налогоплательщиков, включенных в общий план выездных проверок.

На этом этапе определяют перечень организаций, подлежащих выездной налоговой проверке в предстоящем квартале, сроки проведения и вид проверки, необходимые кадровые ресурсы. Для этого проводится формирование информационных ресурсов о налогоплательщиках, состоящих на учете в налоговом органе, анализируются результаты камеральных налоговых проверок, проводится анализ бухгалтерской и налоговой отчетности (камеральный анализ), осуществляется комплексный анализ уровня и динамики основных показателей деятельности налогоплательщика.

На основании полученной информации в соответствии с определенными критериями осуществляется отбор налогоплательщиков для включения в проект плана выездных налоговых проверок.

К информации из внешних источников относится информация, получаемая налоговыми органами в соответствии с действующим законодательством или по соглашению об обмене информацией.

Согласно полученной информации налоговые органы формируют так называемое досье налогоплательщика, которое содержит следующие разделы.

- I. Идентификационная часть.
- II. Данные о хозяйственных операциях или сделках.
- III. Косвенные данные о хозяйственной деятельности.
- IV. Сигнальная информация о результатах контрольной работы.

В идентификационную часть досье (раздел I) заносятся регистрационные данные, сведения об учетной политике, о руководителе, филиалах предприятия и т. п.

В разделе II досье налогоплательщика приводится информация о крупных сделках и хозяйственных операциях, которые могут оказать существенное влияние на формирование суммарной налоговой базы. Речь идет о значительных суммах НДС, предъявленных к вычету, крупных финансовых вложениях, сделках

с давальческим сырьем, пожертвованиях на благотворительные цели, а также о непрофильных сделках.

В разделе III досье отражаются сведения, поступившие от таможенных и правоохранительных органов, нотариальных контор, внебюджетных фондов, других организаций, а также компрометирующие материалы, почерпнутые из СМИ.

В разделе IV досье налогоплательщика накапливается информация о налоговых нарушениях, которые выявлены у аффилированных лиц, результатах встречных проверок, а также противоречивые сведения, поступившие из разных внешних источников.

Анализ результатов камеральных налоговых проверок, налоговых деклараций и иных документов, а также анализ налоговой и бухгалтерской отчетности, проводимый в рамках камеральной налоговой проверки (камеральный анализ), позволяют сделать вывод о повышенной вероятности налоговых правонарушений у того или иного налогоплательщика и, соответственно, о включении его в план выездных налоговых проверок. По результатам камерального анализа отделами камеральных проверок выдаются соответствующие рекомендации с обоснованием причин включения в план проверок.

Комплексный анализ уровня и динамики основных финансовых показателей деятельности налогоплательщика

Отбирая кандидатов на проверку, инспекторы выясняют, насколько суммы уплаченных кандидатами налогов соответствуют реальному состоянию их бизнеса. Для этого они исследуют динамику развития организации, сопоставляют показатели бухгалтерской и налоговой отчетности, сравнивают их с оперативной информацией, полученной из компетентных органов.

На основании информации о деятельности всей совокупности или отдельных групп налогоплательщиков, имеющейся в налоговых органах, проводится сопоставление динамики основных показателей по каждому конкретному налогоплательщику и динамики одноименных показателей по всем налогоплательщикам или их однородным группам. Проводится сравнительный анализ показателей конкретной организации с показателями организаций аналогичной отрасли, работающих в сходных условиях

на подведомственной территории, и со средними значениями показателей по отрасли.

Выбор налогоплательщиков для включения в проект плана выездных налоговых проверок

Рекомендации об отборе конкретных налогоплательщиков, подготовленные с учетом результатов анализа всей совокупности информации, являются одним из оснований для включения этих налогоплательщиков в план выездных налоговых проверок.

В списке налогоплательщиков, которых целесообразно включить в план проверок, выделяют две группы:

1) предприятия, которые обязательно включают в текущий план проверок;

2) предприятия, которые подлежат первоочередной проверке, но будут включены в план, как только позволят кадровые ресурсы инспекции.

В число обязательных кандидатов на проверку входят:

– крупнейшие (основные) налогоплательщики, т. е. предприятия, которые на данной территории уплачивают наибольшие суммы налогов;

– организации, попавшие в поле зрения правоохранительных органов или региональных налоговых управлений; предприятия, которые предполагаются к ликвидации;

– организации, которые, по сведениям инспекции, ведут хозяйственную деятельность, но отчетность не представляют (или сдают нулевые балансы);

– налогоплательщики, деятельностью которых заинтересовались другие инспекции.

В число первоочередных кандидатов на включение в проект плана входят:

– предприятия, отчетность которых вызывает подозрения у сотрудников камерального и аналитического отделов;

– налогоплательщики, которые систематически опаздывают с представлением деклараций и документов, необходимых для налогового контроля;

– организации, в которых в ходе последней проверки были вскрыты серьезные правонарушения;

– организации, которые не проверялись более шести лет;

- убыточные предприятия или предприятия, которые в течение нескольких лет показывали в отчетности небольшую прибыль, поэтому осуществляли покупку дорогой недвижимости, автомобилей, оборудования и т. д.;
- организации, которые уплачивают мало налогов, но при этом много тратят на благотворительность;
- предприятия, на учредителей или руководителей которых есть компрометирующая информация, позволяющая сомневаться в законности их доходов;
- налогоплательщики, использующие для расчетов с бюджетом и клиентами счета в разных банках;
- предприятия, работающие в таких сферах деятельности, в которых практикуется масштабное уклонение от налогообложения (комиссионная торговля, снабженческо-сбытовые организации, посредничество в экспортно-импортных операциях и т. п.);
- налогоплательщики, финансово-экономические показатели которых существенно отличаются от средних показателей по отрасли.

Предварительный анализ налогоплательщиков, включенных в план выездных налоговых проверок

Предварительный проверочный анализ информации о налогоплательщиках, включенных в план выездных налоговых проверок, имеет целью выбор оптимальной концепции конкретной выездной налоговой проверки. На этом этапе вся информация о каждом из отобранных для проверки налогоплательщиков анализируется сотрудниками налогового органа, которым поручено проведение выездной налоговой проверки.

В ходе такого анализа осуществляется подготовка и составление программы и плана выездной налоговой проверки. Программа выездной налоговой проверки представляет собой документ, в котором, кроме вопросов проверки с указанием нормативной базы и документов, которые должны быть затребованы у налогоплательщика, учтены также организационные аспекты: сроки проверки с учетом ограничений, установленных НК РФ, состав проверяющей группы, распределение заданий между ее участниками и др.

Таким образом, программа проверки включает перечень основных вопросов, подлежащих контролю в ходе выездной налоговой проверки. План проверки – детализированный документ, в котором отражено распределение состава проверочной группы по объектам, срокам проверки с указанием даты окончания проверки.

Корректировка плана выездной налоговой проверки может проводиться при наличии следующих оснований:

- получены срочные задания от вышестоящих налоговых органов;
- имеются поручения правоохранительных органов;
- имеются мотивированные запросы других налоговых органов о проведении проверок;
- временно отсутствует руководитель и главный бухгалтер организации-налогоплательщика (индивидуального предпринимателя) и их представители (в связи с отпуском, по причине болезни и т. д.).

План выездной налоговой проверки впоследствии может быть скорректирован после первого посещения налогоплательщика проверяемой группой.

6.3. Порядок назначения и разработки программы выездной налоговой проверки

Выездная налоговая проверка налогоплательщика, его филиалов или представительств проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа (ст. 89 НК РФ). Решение руководителя налогового органа является организационно-распорядительным документом, на основании которого совершаются все последующие процессуальные действия при осуществлении налогового контроля в форме выездной налоговой проверки. Обязательными реквизитами в соответствии с п. 2 ст. 89 НК РФ являются:

- полное и сокращенное наименование либо фамилия, имя, отчество налогоплательщика;
- предмет проверки, т. е. налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке;

- периоды, которые будут проверяться;
- должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки.

Основные параметры, которые обязательно должны содержаться в решении о проведении проверки, указаны непосредственно в НК РФ, что снижает риск злоупотребления со стороны налоговых органов. Отсутствие указанных реквизитов в решении может привести к признанию недействительными как самого решения о проведении проверки, так и ее результатов. Форма решения о проведении выездной налоговой проверки утверждена приказом ФНС России от 7 ноября 2018 г. № ММВ-7-02/628@.

При принятии решения о назначении выездной налоговой проверки руководитель налогового органа (его заместитель) должен учитывать следующие ограничения, установленные ст. 89 НК РФ:

- не допускается назначать в течение одного календарного года две и более выездные налоговые проверки налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) либо его филиала или представительства по одним и тем же налогам за один и тот же период;
- в отношении одного налогоплательщика налоговые органы не вправе проводить более двух выездных налоговых проверок в год;
- выездная налоговая проверка филиалов или представительств налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) могут назначаться независимо от проведения проверок самого налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора);
- выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика (плательщика сбора – организации), а также назначаемая вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, может назначаться независимо от времени проведения предыдущей проверки;
- запрещается назначать повторные выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за уже проведенный налоговый период, за исключением случаев, когда такая проверка назначается в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика

(плательщика сбора) или в порядке контроля вышестоящего налогового органа за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;

– выездными налоговыми проверками могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), непосредственно предшествовавших году проведения проверки.

В соответствии с п. 6 ст. 89 НК РФ предельные сроки проведения выездной налоговой проверки составляют два месяца, сроки ее продления, независимо от числа филиалов налогоплательщика, – до четырех месяцев, а в исключительных случаях – до шести месяцев.

Если в период с момента вынесения решения о проведении выездной налоговой проверки до момента ее окончания возникают обстоятельства, вызывающие необходимость расширения (изменения) состава проверяющей группы, руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводящего проверку, может быть принято решение (постановление) о внесении соответствующих дополнений (изменений) в решение о проведении выездной налоговой проверки.

Успех проведения выездной налоговой проверки определяется качеством анализа на первом этапе подготовки. Результатом предварительного проверочного анализа деятельности кандидата на выездную проверку является разработка программы выездной налоговой проверки. На основании выводов предварительного проверочного анализа формируются предложения по включению в программу выездной налоговой проверки необходимых мероприятий. Основными направлениями налогового контроля, включаемыми в программу, являются:

- разработка перечня вопросов, связанных с соблюдением налогоплательщиком требований законодательства о налогах и сборах, подлежащих охвату выездной налоговой проверкой;
- определение проверяемого периода;
- установление состава документов, подлежащих истребованию;

- определение примерного перечня состава документов (информации) о налогоплательщике или информации о конкретных сделках, подлежащих истребованию у контрагентов и иных лиц;
- оценка целесообразности истребования у банков справок о наличии счетов или остатков денежных средств на счетах, а также выписок по счетам;
- выбор метода проведения проверки (сплошной или выборочной);
- определение перечня структурных подразделений организации, подлежащих проверке;
- выявление аффилированных с налогоплательщиком лиц, у которых целесообразна одновременная выездная налоговая проверка;
- определение перечня мероприятий налогового контроля, которые необходимо осуществить в ходе выездной налоговой проверки;
- установление количественного и персонального состава проверяющей группы;
- оценка необходимости привлечения к проведению выездной налоговой проверки сотрудников МВД;
- выявление потребности привлечения в ходе выездной налоговой проверки экспертов, специалистов и переводчиков;
- определение даты начала выездной налоговой проверки и предполагаемой ее продолжительности.

Программы проведения выездных налоговых проверок конкретных налогоплательщиков учитывают их организационные, финансовые, отраслевые и иные особенности, однако базируются на общих методологических положениях. Программа выездной налоговой проверки, как правило, включает следующие основные вопросы, подлежащие проверке:

- 1) проверка правильности и полноты отражения в бухгалтерском учете и отчетности выручки от реализации товаров, работ и услуг;
- 2) проверка достоверности данных учета о фактических издержках обращения, полноты и правильности отражения в бухгалтерском учете фактических затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг);

3) проверка правильности отражения в бухгалтерском учете и отчетности прибыли (убытка) от реализации основных средств и прочих активов;

4) проверка правильности и полноты отражения в бухгалтерском учете и отчетности доходов и расходов от внереализационных операций;

5) проверка правильности отражения операций с ценными бумагами;

6) проверка правильности определения валовой прибыли;

7) проверка правильности определения налогооблагаемой прибыли;

8) проверка правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в бюджет НДС;

9) проверка состояния налогового учета и организации учетной политики организации для целей налогообложения; наличия регистров налогового учета по налогу на прибыль, НДС, ведение раздельного учета операций, проводимых на общих и льготных условиях и др.;

10) проверка правильности исчисления налога на имущество;

11) проверка правильности исчисления региональных и местных налогов и сборов;

12) проверка правомерности использования льгот по всем проверяемым видам налогов;

13) проверка правильности отчисления, полноты и своевременности уплаты во внебюджетные фонды (Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования РФ, Федеральный экологический фонд РФ);

14) проверка правильности проведения расчетов с использованием наличных денежных средств;

15) проверка наличия лицензий на осуществляемые виды деятельности, которые подлежат лицензированию;

16) проверка правильности исчисления, своевременности и полноты перечисления в бюджеты различных уровней доходов от приватизации, дивидендов по акциям, принадлежащим государству, арендной платы от сдачи в аренду государственной и муниципальной собственности;

17) проверка состояния платежной дисциплины;

18) проверка правильности определения цен в случаях, установленных НК РФ.

В зависимости от специфики проверяемой организации в программу выездной налоговой проверки могут включаться и другие вопросы, например проверка внешнеэкономических операций, проверка соблюдения установленного порядка использования контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением.

Программы выездных налоговых проверок по отдельным видам налогов включают вопросы, связанные с исчислением этих налогов.

Программа выездной налоговой проверки утверждается руководителем налогового органа или его заместителем.

6.4. Организация и методика налогового контроля в ходе проведения выездной налоговой проверки

Общая схема проведения выездной налоговой проверки

Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (или его заместителя) налогового органа. Началом проверки считается день утверждения решения о ее проведении. Процедура проведения выездной налоговой проверки представлена на рис. 4.

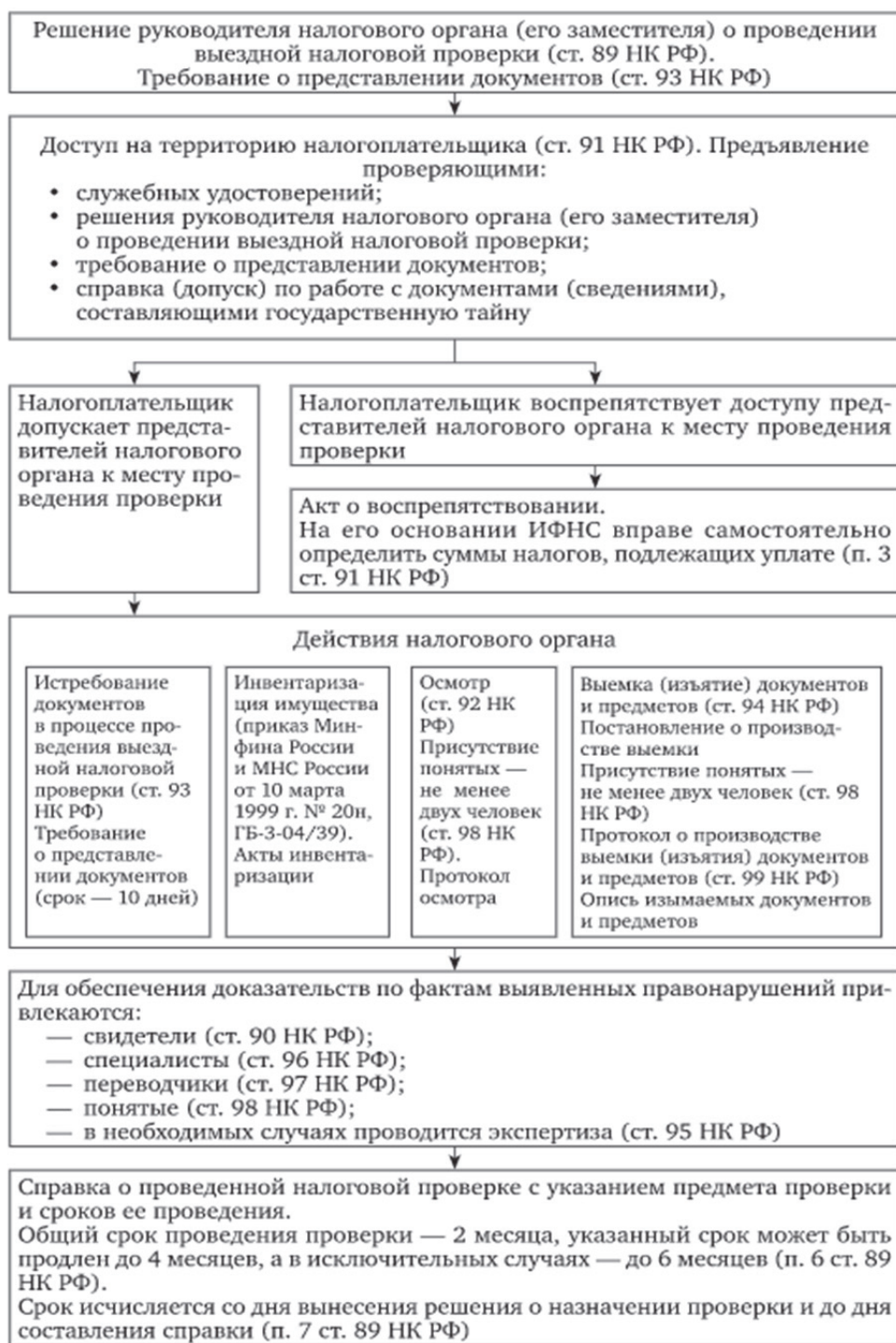


Рис. 4. Процедура проведения выездной налоговой проверки

По прибытии на объект проверки проверяющие предъявляют служебное удостоверение, решение руководителя, требование о предоставлении документов и справки о допуске к работе с секретными документами (в случае необходимости).

В процессе проведения выездной налоговой проверки проверяющие осуществляют комплекс следующих мероприятий:

- 1) истребование документов (ст. 93 НК РФ);
- 2) осмотр помещений (ст. 92);
- 3) инвентаризация имущества (п. 3 ст. 89);
- 4) выемка документов (ст. 94);
- 5) экспертиза (ст. 95 НК РФ);
- 6) проверка налично-денежного оборота;
- 7) проверка бухгалтерских документов.

В ходе проведения указанных мероприятий проверяющие могут привлекать свидетелей (ст. 90 НК РФ) и специалистов (ст. 96). При необходимости налоговые органы могут привлекать переводчиков (ст. 97) и понятых (ст. 98 НК РФ).

Выездная налоговая проверка может быть приостановлена на срок от шести до девяти месяцев для проведения мероприятий, определенных НК РФ.

Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о ее назначении и до дня составления справки.

Составление справки о проведении выездной налоговой проверки

В последний день выездной налоговой проверки руководитель проверяющей группы составляет справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения. Справка о проведении выездной налоговой проверки составляется по форме, предусмотренной приказом ФНС России от 7 ноября 2018 г. № ММВ-7-02/628@. В справке указываются следующие данные:

- наименование населенного пункта и дата составления; номер акта проверки (присваивается акту при его регистрации в налоговом органе);
- должности, классные чины, фамилии, имена, отчества (полностью) проверяющих лиц (или проверяющего);
- дата и номер решения о проведении выездной налоговой проверки и то, кем выдано решение;
- наименование налогоплательщика с указанием ИНН, КПП; если проводилась проверка индивидуального предпринимателя, то его фамилия, имя, отчество;

- виды проверяемых налогов или программа проверки;
- период времени, за который проводилась выездная налоговая проверка;
- филиалы (представительства), проверенные в ходе выездной налоговой проверки;
- даты начала и завершения выездной налоговой проверки.

Справка подписывается руководителем проверяющей группы, и один экземпляр в обязательном порядке передается налогоплательщику. В случае если налогоплательщик уклоняется от получения справки о проведении проверки, указанная справка направляется заказным письмом по почте и считается врученной через шесть дней с даты отправки письма.

Доступ на территорию налогоплательщика

По прибытии в организацию проверяющая группа в полном составе должна представиться руководству организации и предъявить свои документы, удостоверяющие их полномочия по вопросам проведения выездной налоговой проверки. В свою очередь руководство организации имеет право ознакомиться с решением о проведении выездной налоговой проверки и сделать его копию, а также со служебными удостоверениями должностных лиц группы, переписать их содержание. В соответствии с подп. 8 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщик имеет право присутствовать при проведении выездной налоговой проверки лично или направить своего представителя. Руководитель группы устанавливает полномочия присутствующего должностного лица проверяемой организации и возможность проведения проверки, предъявляет ему решение о проведении проверки для фиксации ее начала.

Налогоплательщик обязан выполнить законные требования должностных лиц по их допуску в помещения и на территории, в которых должна проводиться проверка, предъявлять необходимые для проверки документы.

В случае отказа допустить представителей к месту проведения проверки составляется акт о воспрепятствовании доступа, подписываемый руководителем группы и налогоплательщиком. Форма акта установлена приказом ФНС России от 7 ноября 2018 г. № ММВ-7-02/628@. На основании акта в дальнейшем налоговый орган вправе самостоятельно определять суммы налогов к уплате (п. 3 ст. 91 НК РФ).

Истребование документов (статья 93 НК РФ)

Должностное лицо налогового органа, проводящее выездную проверку, предъявляет под роспись налогоплательщику требование о предоставлении необходимых документов. Документация должна быть представлена проверяющим в 10-дневный срок. Отказ налогоплательщика от предоставления документов в установленные сроки признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ, а именно штраф 200 рублей за каждый непредставленный документ. Форма требования о предоставлении документов утверждена приказом ФНС России от 7 ноября 2018 г. № ММВ-7-02/628@. Состав документов, подлежащих истребованию, определяется на подготовительном этапе при выработке стратегии налоговой проверки. В соответствии с задачами проверки могут быть истребованы любые документы, исследование которых необходимо при рассмотрении вопросов, определенных решением налогового органа.

В первую очередь целесообразно затребовать следующие документы:

- устав организации (учредительные документы);
- протоколы заседаний совета директоров, собраний акционеров либо других аналогичных органов управления экономического субъекта;
- документы, регламентирующие порядок ведения учетной политики организации и внесения изменений в нее;
- бухгалтерскую отчетность;
- статистическую отчетность;
- документы планирования деятельности экономического субъекта (планы, счета, проекты);
- контракты, договоры, соглашения экономического субъекта;
- документы, регламентирующие производственную и организационную структуру организации.

Документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов и инкассовых поручений налоговых органов о списании со счетов указанных лиц сумм налогов и пени, могут быть затребованы у банков на основании п. 10 ст. 31 НК РФ.

В случае получения письменного отказа от представления документов или неполучения документов в указанный срок

должностное лицо налогового органа вправе изъять документы у их владельца. Вместе с тем из содержания ст. 93 НК РФ не следует, что истребование документов является необходимой предварительной стадией перед производством выемки.

Выемка документов и предметов

Порядок осуществления выемки (изъятия) документов и предметов у налогоплательщика или лиц, в отношении которых проводится выездная налоговая проверка, определен ст. 94 НК РФ. Кроме того, в соответствии с п. 7 ст. 7 Закона РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» выемке подлежат лишь документы, свидетельствующие о совершении налоговых правонарушений. Основанием для проведения выемки является постановление должностного лица налогового органа, осуществляющего проверку, утвержденное руководителем соответствующего налогового органа или его заместителем.

Постановление должно быть мотивированным, т. е. содержать указание на причины, требующие выемки соответствующих документов:

- отказ лица, получившего требование налогового органа, представить запрошенные документы (ст. 93 НК РФ);
- воспрепятствование доступу должностных лиц налогового органа в помещения или на территории, где находятся документы или предметы, необходимые для проведения проверки (ст. 91 НК РФ);
- существование обоснованных опасений, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты или подделаны (п. 8 ст. 94 НК РФ).

Состав изымаемых документов должен соотноситься с предметом налоговой проверки, определенным в решении о ее проведении.

Форма постановления о производстве выемки документов и предметов содержится в приложении № 23 к приказу ФНС от 7 ноября 2018 г. № ММВ-7-02/628@.

Выемка производится в дневное время в присутствии понятых (ст. 98 НК РФ) и лиц, у которых производится выемка, или их законных либо уполномоченных представителей (подп. 2 и 3 ст. 94 НК РФ). По решению налогового органа для оказания по-

мощи в осуществлении выемки (при вскрытии помещений, сейфов и т. п.) может быть привлечен специалист. Выемка оформляется протоколом.

Налоговый орган, проводящий проверку, обязан обеспечить сохранность полученных для проверки документов.

Осмотр и другие действия при первом посещении налогоплательщика (статья 92 НК РФ)

Должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, имеют право проводить осмотр помещений и территорий, а также предметов и документов налогоплательщика. Объектом осмотра могут являться производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, используемые налогоплательщиком для извлечения доходов либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от их местонахождения. Для проведения осмотра не требуются специально оформленные разрешения.

Осмотр территорий и помещений, проверка документов и предметов налогоплательщика представляют собой комплекс процессуальных действий, имеющих целью выявить обстоятельства, значимые для полноты проводимой налоговой проверки.

Задачами осмотра является обнаружение объектов, прямо или косвенно свидетельствующих о факте налогового правонарушения, а также других фактов, имеющих значение для выявления налоговых правонарушений. При проведении осмотра возможно получение данных, которые не могут быть получены посредством совершения других действий налогового контроля. Результат предварительного контроля позволяет скорректировать программу выездной налоговой проверки и план ее проведения. По результатам осмотра составляется протокол, а также в план проверки вносятся необходимые корректировки и уточнения.

Проверка налично-денежного оборота и денежных документов

Движение наличных денег осуществляется посредством кассовых операций. Основными операциями являются: выдача средств на оплату труда и административно-хозяйственных расходов; поступления от реализации за наличный расчет; расходы на приобретение материально-производственных запасов подотчетными лицами и др.

Проверка операции движения денежных средств осуществляется сплошным методом. Проверка кассы и кассовых операций может проводиться по следующим направлениям:

- инвентаризация наличия денежных средств;
- проверка своевременности и полноты учета денежных средств, поступающих в кассу;
- проверка правильности списания денег на расходы.

Основными документами, которые изучаются при проверке кассовых операций, являются: кассовая книга, отчеты кассира, приходные и расходные кассовые ордера, журналы регистрации приходных и расходных кассовых ордеров, журнал регистрации выданных доверенностей, книга регистрации депонентов, журнал регистрации платежных (расчетно-платежных) ведомостей, оправдательные документы к кассовым документам, авансовые отчеты.

Основными видами нарушений, допускаемых при ведении кассовых операций, являются:

- хищение денежных средств из кассы и из выручки за реализованные товары, замаскированные неоформленными документами и расписками;
- неоприходование и присвоение поступившей выручки за реализованную продукцию и других поступлений;
- повторное использование одних и тех же расходных документов для списания денег в кассе в целях сокрытия части выручки;
- неправильный подсчет итогов в кассовых документах и кассовых отчетах в целях сокрытия доходов и изъятия части выручки;
- списание денежных сумм без оснований или по подложным документам;
- расчеты наличными деньгами, превышающими предельный размер, с другими юридическими лицами;
- некорректное отражение кассовых операций в регистрах синтетического учета.

Распространенной разновидностью манипуляций с отчетностью по кассовым операциям является так называемое очищение собственного расчетного счета организации путем использования

бартерных и взаимозачетных операций, проведение расчетов через третьих лиц, а также выплаты заработной платы со счетов покупателей продукции. С этой целью часто используют погашение покупателями продукции банковских ссуд продавца, использование расчетных счетов филиалов, открытие параллельных предприятий в целях перевода на их счета денежных средств, укрываемых от налогообложения.

6.5. Применение методов фактического контроля в ходе выездной налоговой проверки

Инвентаризация

Инвентаризация имущества осуществляется в соответствии с Положением о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке, утвержденным приказом Минфина России № 20н и Министерства РФ по налогам и сборам № ГБ-3-04/39 от 10 марта 1999 г.

В целях проведения инвентаризации к имуществу налогоплательщика относятся основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства, кредиторская задолженность и иные финансовые активы.

Основными целями инвентаризации являются: выявление фактического наличия имущества и неучтенных объектов, подлежащих налогообложению; сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета; проверка полноты отражения в учете обязательств.

В целях проведения инвентаризации имущества налоговые органы могут привлекать экспертов, специалистов, переводчиков.

Воспрепятствование доступу должностных лиц налогового органа, проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение проверяемого лица для проведения инвентаризации может квалифицироваться как воспрепятствование законной деятельности должностного лица органа государственного контроля по проведению проверок или уклонение от таких проверок. Административная ответственность граждан и должностных лиц предусмотрена ч. 1 ст. 19.4 КоАП РФ.

Экспертиза

Для участия в проведении конкретных действий в процессе выездной налоговой проверки на договорной основе может быть привлечен эксперт.

Эксперт – это лицо, обладающее специальными знаниями для проведения экспертизы и составления заключения.

Под экспертизой понимается процессуальное действие по применению экспертом специальных знаний в целях получения источника доказательства по налоговым правонарушениям и преступлениям. Это исследование материала дела специалистом и составление им в соответствии с его специальными знаниями заключения по поставленным вопросам, которые относятся к явлениям хозяйственной жизни, получившим отражение в учетных документах организации.

Экспертиза назначается в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле.

Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего налоговую проверку. Форма постановления определяется приложением № 25 приказа ФНС России от 7 ноября 2018 г. № ММВ-7-02/628@. В постановлении указываются: основания для назначения экспертизы; фамилия эксперта; наименование организации, в которой должна быть проведена экспертиза; вопросы, поставленные перед экспертом; материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта.

Вопросы, поставленные перед экспертом, не должны выходить за пределы его специальных познаний, они должны быть четко определенными и конкретными, а их перечень – полным.

Методика проведения налоговой экспертизы предполагает следующие действия:

- анализ достаточности для дачи заключения объектов исследования, имеющих у проверяющих;
- экономический анализ сведений, относящихся к предмету экспертизы;
- сопоставление результатов экономического анализа с данными бухгалтерского учета и отчетности организаций, выявление отклонений;

– анализ отклонений и определение фактических показателей реализации продукции (товаров, работ, услуг), прибыли от реализации, валового дохода от торгово-закупочной деятельности в абсолютных значениях;

– оценка механизма несоответствия первичных документов, документов бухгалтерского учета и отчетности фактическим операциям и показателям;

– выявление налогов, не уплаченных в бюджетную систему, с установлением причинно-следственной связи с механизмом несоответствия первичных документов, бухгалтерского учета и отчетности фактическим операциям и показателям.

При проведении налогового контроля приоритетное значение имеют следующие виды экспертиз:

– идентификационная экспертиза по установлению принадлежности товара к однородной группе товаров или контролируемому перечню товаров;

– экспертиза по определению стоимости товара;

– экспертиза по оценке стоимости недвижимого имущества, основных фондов, нематериальных активов, сметной стоимости строительства;

– экспертиза по определению объемов выполненных работ (услуг), объема произведенной продукции (добычи полезных ископаемых), товаров;

– экспертиза информации на машинных носителях;

– криминалистическая экспертиза (почерковедческая, автороведческая, технико-криминалистическая).

Не допускается назначение экспертизы по вопросам бухгалтерского учета, права, а также другим вопросам, познаниями по которым должны обладать проверяющие лица и специалисты налогового органа.

Привлечение специалиста, переводчика, понятых (статьи 96–98 НК РФ)

В необходимых случаях для участия в выездной налоговой проверке на договорной основе могут быть привлечены: специалист, обладающий специальными знаниями и навыками, не заинтересованный в исходе дела; переводчик; понятые.

Специалист – это лицо, обладающее специальными знаниями, привлекаемое к участию в процессуальных действиях для оказания помощи в обнаружении, закреплении и изъятии предметов и документов, применении технических средств в исследовании материалов уголовного дела.

Отличие специалиста-экономиста от эксперта-экономиста заключается в том, что эксперт проводит узкоспециальные исследования, опираясь на свои знания и навыки, а специалист обходится без глубоких исследований и опирается на фактические данные и свои умозаключения. Специалист может привлекаться для участия в осмотре, а также выемке документов.

Переводчик может привлекаться для участия в проведении следующих мероприятий: допроса свидетеля, осмотра, выемки документов и предметов. Переводчик привлекается на договорной основе. Переводчиком является не заинтересованное в исходе дела лицо, владеющее языком, знание которого необходимо для перевода, или лицо, понимающее знаки немого или глухого лица.

Понятые могут быть вызваны для участия в мероприятиях налогового контроля в случаях, предусмотренных НК РФ: осмотра, выемки документов и предметов. Понятые вызываются в количестве не менее двух человек. В качестве понятых могут быть вызваны любые не заинтересованные в исходе дела лица. Не допускается участие в качестве понятых должностных лиц налоговых органов.

Привлечение свидетеля

Налоговый кодекс РФ предусматривает привлечение свидетеля на стадии проведения налоговой проверки (налогового контроля), предшествующей началу производства по делу о налоговом правонарушении. В качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля.

Для дачи показаний могут быть вызваны физические лица в связи с уплатой, удержанием или перечислением налогоплательщиками, плательщиками сборов и страховых взносов или налоговыми агентами налогов, сборов и страховых взносов либо в связи

с налоговой проверкой, а также в иных случаях, предусмотренных НК РФ.

Статьей 90 НК РФ «Участие свидетеля» определены лица, которые не могут привлекаться в качестве свидетелей:

– лица, которые в силу своего малолетнего возраста, своих физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля;

– лица, которые получили информацию, необходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей, и подобные сведения относятся к профессиональной тайне этих лиц (к таким лицам, в частности, относятся адвокат, аудитор, представитель налогоплательщика, священник и т. д.).

В случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, физическое лицо вправе отказаться от дачи показаний в качестве свидетеля (в соответствии со ст. 51 Конституции РФ никто не обязан свидетельствовать против самого себя, своего супруга или близких родственников, круг которых определяется федеральным законом).

Процедура вызова свидетеля в ст. 90 НК РФ не определена, она устанавливается внутренними документами ФНС, в соответствии с которыми свидетель вызывается для дачи показаний повесткой о вызове на допрос свидетеля, как правило, по местонахождению налогового органа. Форма повестки определена приложением № 2 приказа ФНС от 7 ноября 2018 г. № ММВ-7-02/628@. В повестке должны быть указаны место и время явки, а также определено, что гражданин вызывается в качестве свидетеля по определенному делу. Повестка подписывается должностным лицом налогового органа. Перед получением показаний должностное лицо налогового органа предупреждает свидетеля об ответственности за отказ или отклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний (п. 5 ст. 90 НК РФ). Показания свидетеля оформляются протоколом.

Перед подписанием протокола с ним должны быть ознакомлены все лица, участвующие в даче показаний. Указанные лица

в случае необходимости вправе делать замечания по протоколу, подлежащие внесению в протокол или приобщению к делу.

Свидетель, как правило, вызывается для дачи показаний в налоговый орган, но в отдельных случаях показания свидетеля могут быть получены и по месту его пребывания, если он вследствие болезни, старости, инвалидности не в состоянии явиться в налоговый орган. По решению должностного лица налогового органа показания могут быть даны свидетелем по месту его пребывания и в других случаях.

Неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля, влечет взыскание штрафа в размере 1 000 рублей (ст. 128 НК РФ). Отказ от дачи показаний или дача заведомо ложных показаний влечет взыскание штрафа в размере 3 000 рублей.

Налоговый кодекс РФ достаточно жестко регламентирует порядок применения методов фактического контроля и ответственность лиц, участвующих в его проведении.

Практикум

Компетентностно-ориентированные вопросы и задания (дайте развернутый ответ)

1. Изложите особенности содержания выездной налоговой проверки.
2. Какие цели и задачи решаются при проведении выездной налоговой проверки?
3. Перечислите ограничения, вводимые НК РФ, по проведению выездной налоговой проверки.
4. Дайте определение понятию повторной выездной налоговой проверки и расскажите о порядке ее назначения и проведения.
5. Какие мероприятия налогового контроля используются при проведении выездной налоговой проверки в соответствии с НК РФ?
6. Решите задачу

В ходе выездной налоговой проверки необходимо провести документальную проверку бухгалтерской отчетности.

1. Какие методы документального контроля необходимо использовать? Изложите содержание и используемые приемы этих методов.

2. В ходе предварительного рассмотрения бухгалтерских документов выявлено следующее:

- наличие документов на бланках неустановленной формы;
- в ряде документов отсутствуют реквизиты: даты составления документов; измерители хозяйственных операций; наименование должностей лиц, ответственных за совершение операций, их подписи; гербовые или обычные печати и др.;
- наличие излишних и сомнительных реквизитов, в частности, дописок, подчисток, исправлений, гербовых печатей там, где их наличие не обязательно;
- внешний вид некоторых документов не соответствует реальной обстановке их составления или хранения;
- акты на списание материальных ценностей за счет естественной убыли составлены по произвольным нормативам либо при отсутствии данных о недостатке;
- несоответствие частных и итоговых сумм по заработной плате, учету горюче-смазочных материалов и др.;
- ошибки в расчете стоимости продукции и исходных материалов;
- расхождения в данных учета поступления материалов по счетам и накладным поставщиков с приходными документами складов.

Оцените характер выявленных несоответствий. Определите, какие нормативные правовые акты нарушены, каковы могут быть налоговые последствия выявленных нарушений? Какова ответственность налогоплательщика и его должностных лиц за выявленные правонарушения?

Глава 7. Оформление и реализация результатов камеральной и выездной налоговых проверок

7.1. Оформление результатов камеральной и выездной налоговых проверок

Первым документом, который необходимо составить по окончании налоговой проверки, является акт налоговой проверки. Форма акта налоговой проверки утверждена приказом ФНС России от 7 ноября 2018 г. № ММВ-7-02/628@ (приложение № 25). Акт камеральной налоговой проверки составляется только в случае выявления в ходе ее проведения нарушений законодательства о налогах и сборах. При проведении выездной налоговой проверки акт оформляется в любом случае. Порядок оформления актов камеральной и выездной проверок, их форма и требование к содержанию идентичны. Основное отличие состоит в том, что акт камеральной налоговой проверки необходимо оформить за 10 рабочих дней, а при выездной проверке – за два месяца.

Акт налоговой проверки должен содержать систематизированное изложение выявленных в процессе проверки фактов нарушения налогоплательщиком норм налогового законодательства, а также фактов невыполнения им законных требований должностных лиц налоговых органов (например, непредставление документов и сведений, необходимых для исчисления и уплаты налогов, воспрепятствование доступу проверяющих на территорию или в помещение налогоплательщика).

В акте налоговой проверки отражаются все существенные для принятия решения по результатам проверки обстоятельства финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, имеющие отношение к фактам выявленных нарушений. Факты нарушений налогового законодательства должны быть изложены в акте проверки точно и последовательно, со ссылкой на доказательства, подтверждающие наличие указанных фактов.

К доказательствам, используемым для подтверждения выявленных проверкой фактов налоговых нарушений, относятся:

- письменные доказательства – первичные документы, отчеты, расчеты и иные документы, в которых изложены или удостоверены обстоятельства, имеющие значение для правильного принятия решения по результатам проверки;

- составленные в письменной форме объяснения должностных лиц и иных работников проверяемой организации и индивидуальных предпринимателей;

- письменные заключения специалистов, экспертов, привлеченных в ходе проверки;

- вещественные доказательства.

В качестве вещественных доказательств могут выступать:

- документы, товары и иное имущество, являющиеся непосредственными объектами нарушения налогового законодательства;

- документы и средства идентификации, использованные для совершения данного нарушения;

- иные предметы, сохранившие на себе следы нарушения либо могущие служить средством его обнаружения и выявления лиц, совершивших это нарушение, а также установления фактических обстоятельств нарушения.

Вещественные доказательства должны быть приобщены к акту проверки. Если в силу их громоздкости или по другим причинам они не могут быть приобщены к акту, то должностным лицом, проводящим проверку, составляется справка, содержащая подробное описание этих предметов и сведения об их местонахождении, заверенная руководителем или главным бухгалтером организации (индивидуальным предпринимателем). Данная справка прилагается к акту проверки.

Доказательства, полученные с нарушением требований УПК РФ, являются недопустимыми (ст. 75 УПК РФ). Недопустимые доказательства не имеют юридической силы и не могут быть положены в основу обвинения, а также использоваться для доказывания любого из обстоятельств, имеющих значение для уголовного дела. В случае несоблюдения порядка получения доказательств они могут быть признаны доказательствами, не имеющими юридической силы, как по ходатайству подозреваемого, обвиняемого, так и по собственной инициативе прокурором, следователем, дознавателем, судом и защитником (ч. 3, 4 ст. 88 УПК РФ).

В случае внесения налогоплательщиком исправлений в бухгалтерскую отчетность и расчеты по налогам и иным обязательным платежам к моменту окончания документальной налоговой проверки, но непредставления их в установленном порядке налоговыми органами или иным пользователям, эти исправления при подготовке акта налоговой проверки, а также при вынесении решения по ее результатам не принимаются во внимание.

Если к указанному моменту налогоплательщиком в установленном порядке внесены и представлены налоговым органам и иным пользователям исправления в бухгалтерскую отчетность и расчеты по налогам, факты внесения указанных исправлений могут быть учтены при подготовке акта (с указанием даты внесения изменений и исправлений и даты их представления в налоговый орган).

Акт проверки составляется на бумажном или электронном носителе на русском языке. Как правило, акт составляется в двух экземплярах. При выявлении налоговыми органами фактов уклонения налогоплательщика от уплаты налогов в крупных и особо крупных размерах акт составляется в трех экземплярах. Один экземпляр акта направляется в органы внутренних дел. При проведении повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа проверяющими должностными лицами налогового органа акт проверки оформляется в трех экземплярах (при участии сотрудников ОВД – в четырех экземплярах). При этом первый экземпляр акта должен остаться в вышестоящем налоговом органе, второй передается проверяемому лицу, третий – в инспекцию по месту постановки на учет проверяемого лица, четвертый – в ОВД, сотрудники которого участвовали в налоговой проверке.

Акт налоговой проверки подписывается руководителем проверяющей группы и руководителем проверяемой организации (индивидуальным предпринимателем) либо их уполномоченным представителем.

Вручение налогоплательщику (его представителю) акта налоговой проверки подлежит регистрации в налоговом органе в специальном журнале, страницы которого должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью налогового органа.

Акт налоговой проверки вручается руководителю организации либо индивидуальному предпринимателю (их представителям) в течение пяти дней со дня утверждения под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате его получения налогоплательщиком (представителем). В случае если налогоплательщик (уполномоченный представитель налогоплательщика) отказывается подписывать акт, то в акте делается запись о том, что налогоплательщик (или его уполномоченный представитель) отказался от подписи акта. Если указанные лица уклоняются от получения акта выездной налоговой проверки, то это также должно быть отражено в акте.

Акт может быть отправлен налогоплательщику по почте заказным письмом. В этом случае датой вручения акта считается шестой день со дня его отправки. К акту налогового органа прилагается в данном случае почтовая квитанция.

Акт налоговой проверки должен состоять из трех частей: вводной (вступительной), описательной (основной) и итоговой (выводы и предложения).

Вводная (вступительная) часть представляет собой общие сведения о проводимой налоговой проверке и проверяемом лице, его филиале или представительстве. Вводная часть акта налоговой проверки должна содержать:

- номер акта налоговой проверки (присваивается при его регистрации в налоговом органе);
- наименование места составления акта;
- дату акта налоговой проверки, под которой понимается дата подписания акта лицами, проводившими проверку;
- должности, фамилии, имена, отчества лиц, проводивших проверку, их классные чины с указанием руководителя проверяющей группы, а также наименование налогового органа, который они представляют (в случае привлечения к проведению проверки сотрудников органов внутренних дел во вводной части акта указываются их должности, фамилии, имена, отчества, а также наименование правоохранительного органа, который они представляют);
- дату и номер решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении налоговой проверки;

– полное и сокращенное наименование организации либо фамилию, имя и отчество проверяемого лица, местонахождение организации (ее филиала, представительства или иного обособленного подразделения) или место жительства лица (в случае проведения проверки организации по местонахождению ее филиала, представительства помимо наименования организации указывается полное и сокращенное наименование проверяемого филиала, представительства);

– фамилии, имена и отчества должностных лиц проверяемой организации (ее филиала, представительства или иного обособленного подразделения или представительства) – руководителя, главного бухгалтера либо лиц, исполняющих их обязанности в проверяемом периоде, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН), код причины постановки на учет (КПП);

– период, за который проведена проверка, с указанием конкретных дат;

– даты начала и конца проверки, место проведения проверки;

– наименование налогов и сборов, по которым проводилась налоговая проверка;

– сведения о методе проведения проверки по степени охвата ею первичных документов (сплошная, выборочная);

– сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении проверки;

– сведения о наличии лицензируемых видов деятельности;

– сведения о фактически осуществляемых налогоплательщиком видах финансово-хозяйственной деятельности, в том числе о видах деятельности, запрещенных действующим законодательством или осуществляемых без наличия необходимой лицензии;

– иные реквизиты.

Описательная (основная) часть акта содержит систематизированное изложение документально подтвержденных фактов налоговых правонарушений, выявленных в ходе налоговой проверки, или указание на отсутствие таковых и связанных с этими фактами обстоятельств, имеющих значение для принятия правильного решения по результатам проверки.

В случае выявления в ходе проверки фактов нарушений действующего законодательства, не относящихся к налоговым

правонарушениям (нарушение порядка ведения кассовых операций и условий работы с денежной наличностью, нарушения валютного законодательства и др.), указанные факты также подлежат отражению в описательной части акта.

Отражаемые в акте факты должны являться результатом тщательно проведенной проверки, исключать фактические неточности, обеспечивать полноту вывода о несоответствии законодательству о налогах и сборах совершенных налогоплательщиком деяний (действий или бездействия).

По каждому отраженному в акте факту налогового правонарушения должны быть четко указаны:

- вид налогового правонарушения, его сущность в соответствии с гл. 16 НК РФ, способ и иные обстоятельства его совершения, налоговый период, к которому данное правонарушение относится;

- оценка количественного и суммового расхождения между заявленными в налоговых декларациях организацией (индивидуальным предпринимателем) данными, связанными с исчислением и уплатой налогов (сборов), и фактическими данными, установленными в ходе проверки (соответствующие расчеты должны быть включены в акт выездной налоговой проверки или приобщены к нему в составе приложений);

- ссылки на первичные бухгалтерские документы и иные доказательства, подтверждающие наличие факта нарушения;

- квалификация совершенного правонарушения со ссылкой на соответствующие нормы НК РФ, законодательных и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, которые нарушены налогоплательщиком (ссылки необходимо делать, прежде всего, на законы; ссылки на подзаконные акты приводятся лишь в случаях, если соответствующая норма не установлена законом, а подзаконный акт зарегистрирован в Минюсте России; ссылки должны быть сделаны на конкретные статьи и пункты нормативного акта, а не на акт в целом);

- ссылки на заключения экспертов (в случае проведения экспертизы), протоколы допроса свидетелей, а также иные протоколы, составленные при производстве необходимых действий по осуществлению налогового контроля.

Акт не должен содержать субъективных предположений проверяющих, не основанных на достаточных доказательствах, а также на юридической квалификации (оценке) действий должностных лиц организации (например, «сокрытие объектов налогообложения», «хищение», «присвоение» и т. д.).

В акте должно обеспечиваться отражение всех существенных обстоятельств, относящихся к выявленным нарушениям, в том числе: сведений о непредставленных в налоговый орган налоговых декларациях (расчетах); о несвоевременном или неправильном отражении финансово-хозяйственных операций в налоговом учете; об источниках выплаты заработной платы; об обстоятельствах, исключающих применение мер ответственности за совершение налогоплательщиком нарушения.

Выявленные в процессе проверки нарушения должны быть сгруппированы в акте по разделам, пунктам и подпунктам в соответствии с характером нарушений и видами налогов (сборов), на неуплату (неполную уплату) которых данные нарушения повлияли, в разрезе соответствующих налоговых периодов.

Выявленные факты однородных массовых нарушений группируются в ведомости, таблицы и другие материалы, прилагаемые к акту (приложения).

В акте приводятся только итоговые данные, характеризующие существо выявленных нарушений, со ссылкой на соответствующие статьи НК РФ и иных нормативных документов. Информация о самих правонарушениях приводится в приложениях, в которых должен содержаться полный перечень однородных нарушений налогового законодательства с указанием: отчетного периода, к которому они относятся; наименования, даты и номера документа, по которому совершена незаконная операция; сущности операции; размера последствий нарушения; наименования правового акта, положения которого нарушены.

Перечисленные приложения должны быть подписаны проверяющими, а также руководителем проверяемой организации или индивидуальным предпринимателем либо их представителями.

В случае недостаточного учета объектов налогообложения или его отсутствия данный факт фиксируется в основной части акта (с указанием предусмотренных действующими нормативными актами документов, отсутствующих у налогоплательщика

на момент проверки или находящихся в неудовлетворительном состоянии). Если в отведенное для проверки время исчислить размер причитающихся к уплате налогов не представляется возможным на основании первичных и иных документов, об этом должна быть сделана запись в акте.

Итоговая часть акта выездной налоговой проверки (заключение, выводы и предложения) должна содержать:

- сведения об общих суммах, выявленных при проведении проверки неуплаченных налогов (сборов);
- сведения об исчисленных в завышенных размерах налогах (сборах) с разбивкой по налогам (сборам) и налоговым периодам;
- сведения о других установленных проверкой фактах нарушений (об исчисленных для целей налогообложения в завышенных размерах суммах убытков);
- сведения о завышенных суммах НДС, предъявленных к возмещению из бюджета (при наличии);
- сведения о неудержании и неперечислении налогов;
- выводы проверяющих о наличии в деяниях налогоплательщика признаков налоговых правонарушений и предложения по устранению выявленных нарушений.
- фамилии, имена, отчества лиц, проводивших налоговую проверку, их должности с указанием наименования налогового органа, который они представляют.

Пени должны быть рассчитаны организацией самостоятельно.

В итоговой части акта налоговой проверки должны быть также приведены: суммы, удержанные, но не перечисленные налоговым агентом; завышение убытков по налогу на прибыль (или завышение убытков налогоплательщиками, применяющими специальные налоговые режимы); завышение сумм НДС к возмещению; суммы излишне начисленных налогов.

Выводы должны содержать указание на вид совершенных налогоплательщиком налоговых правонарушений со ссылкой на статьи НК РФ, предусматривающие ответственность за данные правонарушения. Предложения должны содержать перечень конкретных мер, направленных на пресечение выявленных в результате проверки нарушений и полное возмещение ущерба, понесенного государством в результате их совершения проверяемым

лицом. Должны быть сформулированы также предложения по приведению налогоплательщиком учета своих доходов (расходов) и объектов налогообложения в соответствии установленному законодательством порядку.

Итоговая часть акта налоговой проверки должна содержать указание на право представления возражений по результатам налоговой проверки, а также информацию о количестве листов в приложении.

Акт подписывается лицами, проводившими соответствующую налоговую проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (или его представителем).

В акте при наличии соответствующих фактов отражаются: отказ лица (или его представителя), в отношении которого проводилась проверка, подписать акт; факт вручения под расписку акта или извещения о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки на бумажном носителе; факт уклонения от получения акта; факт направления акта и извещения о времени и месте рассмотрения материалов проверки заказным письмом по почте. При наличии указанных фактов соответствующие записи делаются во всех экземплярах акта.

К акту необходимо приложить утвержденный начальником (заместителем начальника) налогового органа план проведения проверки. Кроме того, к акту налоговой проверки, остающемуся на хранении в налоговом органе, прилагаются:

- решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении налоговой проверки, а также решение о внесении дополнений (изменений) в решение о проведении проверки;
- решение о приостановлении и возобновлении выездной налоговой проверки (при наличии);
- решение о продлении выездной налоговой проверки (при наличии);
- требование о представлении документов;
- акт инвентаризации (в случае проведения инвентаризации);
- разделы актов проверок филиалов (представительств);
- документы (информация), истребованная в ходе проверки;

- постановления о назначении экспертизы и проведении выемки документов и предметов в случае их назначения (производства);
- заключение экспертов (в случае проведения экспертизы);
- протоколы допроса свидетелей; протоколы осмотра (обследования) производственных, складских, торговых и иных помещений; протоколы, составленные при проведении иных действий по осуществлению налогового контроля (в случае их проведения);
- справка о проведенной проверке;
- документы, подтверждающие факт вручения либо направления справки о проведенной проверке, а также акта налоговой проверки налогоплательщику (плательщику сборов, налоговому агенту) или их представителю;
- копии первичных документов, регистров налогового и бухгалтерского учета, подтверждающих наличие фактов нарушения законодательства о налогах и сборах, заверенных в установленном порядке;
- иные материалы, имеющие значение для подтверждения отраженных в акте фактов нарушений и для принятия обоснованного решения по результатам проверки.

Кроме указанных обязательных документов, в приложение могут также включаться:

- копии (в необходимых случаях – подлинники) документов, подтверждающих наличие фактов нарушения налогового законодательства, заверенные подписью должностного лица проверяемой организации (руководителем или главным бухгалтером), а также ее печатью или подписью индивидуального предпринимателя;
- справка о наличии расчетных, текущих и иных счетов в банках (других кредитных учреждениях), подписанная проверяющими и руководителем проверяемой организации или индивидуальным предпринимателем;
- сведения о наличии денежных средств в кассе, на расчетном и иных счетах в банках, суммах просроченной дебиторской задолженности и т. п. (приводятся при наличии оснований полагать, что проверяемый налогоплательщик будет уклоняться от уплаты сумм, дополнительно начисленных по результатам проверки платежей);

- справка о размере уставного капитала на момент образования организации и на дату начала проверки, о составе учредителей с указанием доли, подписанная проверяющими лицами и руководителем проверяемой организации;
- объяснения должностных лиц организации и индивидуальных предпринимателей по возникшим разногласиям в отношении обстоятельств, изложенных в акте;
- другие материалы, подтверждающие наличие фактов налоговых правонарушений и иные обстоятельства, имеющие значение для правильного принятия решения по результатам проверки.

7.2. Реализация результатов налоговой проверки

В случае если в ходе рассмотрения материалов проверки выяснится, что для вынесения обоснованного решения по конкретному вопросу полученной информации недостаточно, налоговый орган может заявить о необходимости проведения дополнительных мероприятий налогового контроля.

Возможность проведения подобных мероприятий обуславливается необходимостью получения дополнительной информации и доказательств, подтверждающих факты совершения налоговых нарушений или отсутствия таковых. Руководитель налогового органа (заместитель руководителя), исходя из конкретных эпизодов и положений, которые отражены в акте, принимает решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

В решении о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля должны быть изложены обстоятельства, вызвавшие необходимость проведения таких мероприятий, указаны срок и конкретная форма их проведения.

Налоговым кодексом РФ определяются следующие формы дополнительных мероприятий налогового контроля (ст. 101 НК РФ):

- истребование документов (ст. 93 и 93.1 НК РФ);
- допрос свидетеля (ст. 90 НК РФ);
- проведение экспертизы (ст. 95 НК РФ).

Проведение в рамках дополнительного налогового контроля иных процессуальных действий (например, осмотр помещений и объектов, выемка документов и предметов, инвентаризация имущества, привлечение специалиста) является неправомерным.

Время проведения мероприятий дополнительного налогового контроля засчитывается в общее время рассмотрения материалов проверки. При необходимости время рассмотрения может быть увеличено, но не более чем на один месяц.

Перечень обязательных процессуальных действий, которые руководитель налогового органа (заместитель руководителя) обязан провести перед рассмотрением материалов налоговой проверки, установлен п. 3 ст. 101 НК РФ. Должностное лицо налогового органа обязано объявить, кто рассматривает дело и материалы какой налоговой проверки подлежат рассмотрению, а также установить факт явки лиц, приглашенных для участия в рассмотрении.

В случае неявки этих лиц руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выясняет, извещены ли участники производства по делу в установленном порядке, и принимает решение о рассмотрении материалов налоговой проверки в отсутствие указанных лиц либо об отложении указанного рассмотрения. В случае участия представителя лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, должностное лицо обязано проверить его полномочия, разъяснить ему его права и обязанности. Должностное лицо, проводящее рассмотрение материалов налоговой проверки, должно разъяснить лицам, участвующим в процессе рассмотрения, их права и обязанности.

Налогоплательщик имеет право представлять пояснения и возражения по материалам проверки. В обязанности должностного лица, проводящего рассмотрение материалов проверки, входит рассмотрение представленных налогоплательщиком материалов.

В соответствии с п. 5 ст. 101 НК РФ в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа:

– устанавливает, совершало ли лицо, в отношении которого был составлен акт налоговой проверки, нарушение законодательства о налогах и сборах;

- определяет, образуют ли выявленные нарушения состав налогового правонарушения;
- решает, имеются ли основания для привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- выявляет обстоятельства, исключаящие вину лица в совершении налогового правонарушения, либо обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

Налоговым кодексом РФ не регламентируется порядок извещения налогоплательщика, а указывается лишь на право налогоплательщика участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки.

Несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных НК РФ, может являться основанием для отмены решения налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении его к ответственности за совершение налогового правонарушения вышестоящим налоговым органом или судом (п. 14 ст. 101 НК РФ). В частности, невыполнение существенных условий процедуры рассмотрения налоговым органом материалов налоговой проверки является основанием для отмены решения налогового органа.

Согласно НК РФ к существенным условиям процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки относятся:

- обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя;
- обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения.

Помимо указанных оснований, вынесенное решение может быть отменено и при иных нарушениях процедуры рассмотрения материалов проверки, если данные нарушения повлекли за собой принятие неправомерного решения. Во всех случаях степень серьезности нарушения установленных процедур должна быть определена вышестоящим налоговым органом либо судом.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель налогового органа может вынести одно из двух решений:

- о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Вынести решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля налоговый орган не может, так как эти мероприятия должны быть проведены до начала этапа рассмотрения и не являются самостоятельным видом решения.

В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются:

- обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения так, как они установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства;
- доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту;
- результаты проверки этих доводов;
- решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей НК РФ, предусматривающих данные нарушения, и применяемых мер ответственности.

В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются размер выявленной недоимки, соответствующие пени и подлежащий уплате штраф.

В решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства, послужившие основанием для такого отказа. В нем могут быть указаны размер недоимки, если эта недоимка была выявлена в ходе проверки, и сумма соответствующих пеней.

В решении руководителя налогового органа во всех случаях указываются:

- срок, в течение которого обязанное лицо вправе обжаловать указанное решение;
- порядок обжалования решения в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу);

- наименование налогового органа, его местонахождение;
- другие необходимые данные.

Формы решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решения об отказе в привлечении к ответственности установлены приказом ФНС России от 7 ноября 2018 г. № ММВ-7-02/628@ (приложения № 36 и 37).

Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности должно быть вручено лицу, в отношении которого оно вынесено, или его представителю в течение пяти дней со дня вынесения соответствующего решения. Решение вручается под расписку. В случае если решение невозможно вручить или передать иным способом, свидетельствующим о его вручении, оно направляется по почте заказным письмом. Датой его вручения считается шестой день со дня отправки заказного письма.

Принятое руководителем по итогам рассмотрения материалов проверки решение вступает в силу по истечении одного месяца с момента вручения проверяемому налогоплательщику.

В течение указанного месячного срока лицо, в отношении которого вынесено решение, имеет возможность апелляционного обжалования данного решения в вышестоящем налоговом органе. В этом случае на время рассмотрения апелляционной жалобы в вышестоящем налоговом органе действие решения приостанавливается и оно вступает в силу только со дня его утверждения (полностью или в части) вышестоящим налоговым органом.

После вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения налоговый орган вправе принять обеспечительные меры по исполнению решения, принятого по итогам рассмотрения материалов проверки.

Процесс реализации результатов налоговой проверки схематично представлен на рис. 5.

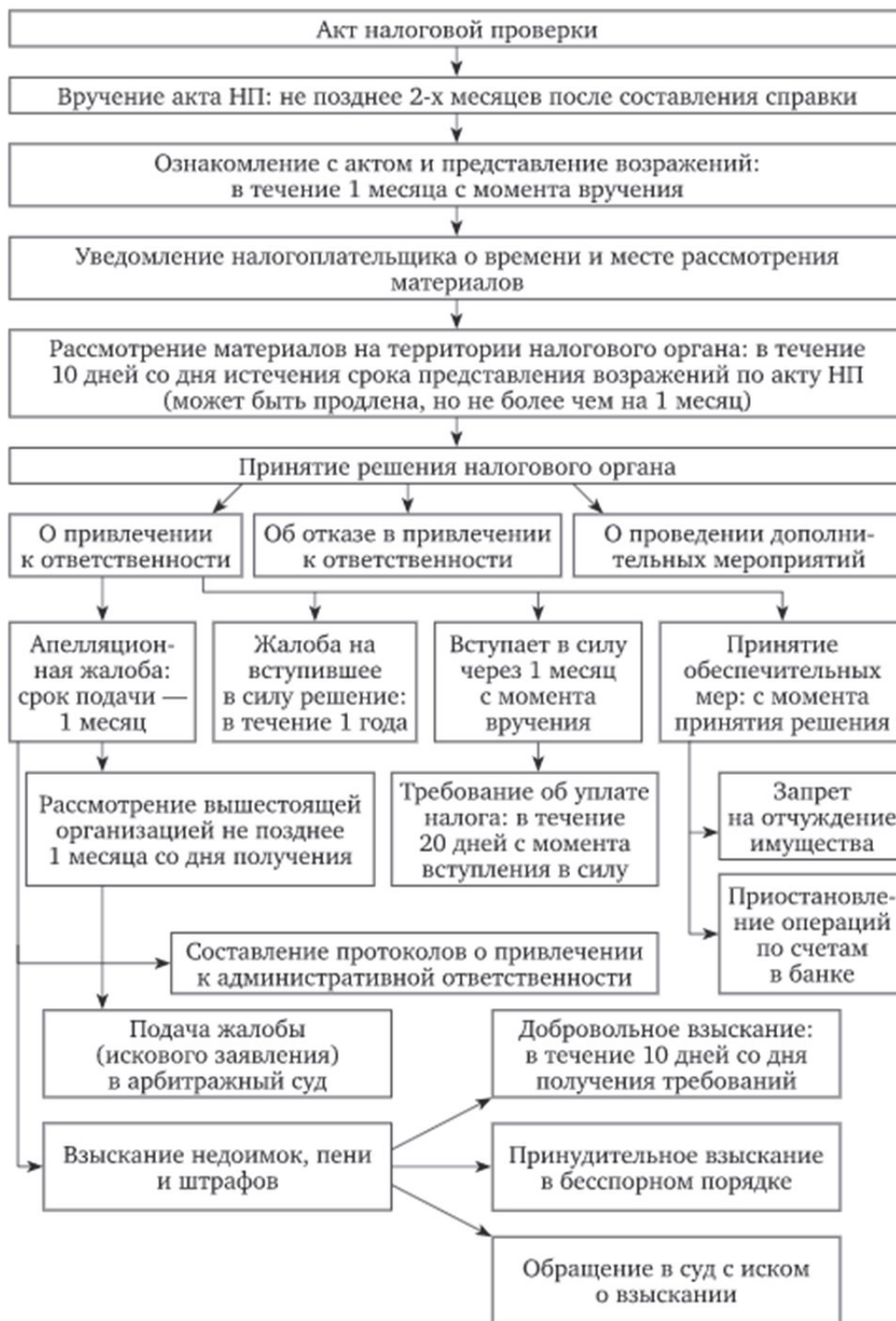


Рис. 5. Реализация результатов налоговой проверки

7.3. Организация исполнения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения

Обеспечительные меры

Налоговые органы применяют обеспечительные меры в соответствии со ст. 76 НК РФ с момента вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения при условии, что есть достаточные основания полагать, что непринятие обеспечительных мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение решения по результатам проверки.

Таковыми обеспечительными мерами могут быть:

1) запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа в отношении следующих видов имущества: недвижимого имущества, в том числе не участвующего в производстве продукции (работ, услуг); транспортных средств, ценных бумаг, предметов дизайна служебных помещений; иного имущества, за исключением готовой продукции, сырья, материалов (этот запрет применяется последовательно к каждой группе, если совокупная стоимость имущества из предыдущих групп, определяемая по данным бухгалтерского учета, меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов согласно принятому решению по результатам налоговой проверки);

2) приостановление операций по счетам в банке в порядке, установленном ст. 76 НК РФ (может применяться только после наложения запрета на отчуждение (передачу в залог) имущества и в случае, если совокупная стоимость такого имущества по данным бухгалтерского учета меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, подлежащей уплате на основании решения о привлечении к ответственности по результатам налоговой проверки).

По просьбе лица, привлеченного к ответственности, решение о применении обеспечительных мер может быть заменено на банковскую гарантию, залог ценных бумаг или поручительство.

Обязательной обеспечительной мерой является исчисление и уплата налогоплательщиком пени в соответствии со ст. 75 НК РФ.

В общем случае право принятия окончательного решения принадлежит налоговому органу. Исключение сделано для случая,

когда налогоплательщик представляет гарантию банка с инвестиционным рейтингом рейтингового агентства, включенного в перечень, утверждаемый Минфином России. В этом случае налоговый орган не вправе отказать налогоплательщику в принятии гарантии и, следовательно, в применении обеспечительных мер.

Налоговые санкции за совершение налогового правонарушения

Санкции за совершение налогового правонарушения определены НК РФ в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных гл. 16, 18 НК РФ.

Налоговые санкции могут быть взысканы во внесудебном и судебном порядке. Во внесудебном порядке налоговые органы взыскивают штрафы на основании соответствующего решения налогового органа (ст. 46, 47 НК РФ).

Налоговые органы могут обратиться в суд о взыскании штрафа с организации и индивидуального предпринимателя в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате штрафа. Пропущенный по уважительной причине срок подачи искового заявления может быть восстановлен судом.

Исковое заявление о взыскании штрафа за счет имущества физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, может быть подано в суд общей юрисдикции в течение шести месяцев после истечения срока, установленного для добровольной уплаты штрафа.

В случае отказа в возбуждении или прекращения уголовного дела, но при наличии налогового правонарушения срок подачи искового заявления исчисляется со дня получения налоговым органом постановления об отказе в возбуждении или о прекращении уголовного дела.

Привлечение к административной ответственности

В случае выявления в ходе выездной налоговой проверки административных правонарушений должностные лица налоговых органов или ОВД (в пределах компетенции соответствующих органов и их должностных лиц) возбуждают дело об административных правонарушениях и осуществляют производство по нему в соответствии с ведомственной принадлежностью.

По выявленным налоговым органом нарушениям, за которые физические лица или должностные лица организации подлежат привлечению к административной ответственности,

уполномоченное должностное лицо налогового органа, проводившее проверку, составляет протокол об административном правонарушении в пределах своей компетенции.

Протоколы по делам об административных правонарушениях в области налогов и сборов (ст. 28.3 КоАП РФ) имеют право составлять должностные лица налоговых органов по ряду административных правонарушений, предусмотренных гл. 15 и 19 КоАП РФ, в том числе:

- статьей 15.3 «Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе»;
- статьей 15.5 «Нарушение сроков представления налоговой декларации (расчета по страховым взносам)»;
- статьей 15.6 «Непредставление (несообщение) сведений, необходимых для осуществления налогового контроля»;
- статьей 15.7 «Нарушение порядка открытия счета налогоплательщику»;
- статьей 15.8 «Нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога (сбора), страхового взноса, пеней, штрафа»;
- статьей 15.9 «Неисполнение банком решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страхового взноса или налогового агента»;
- статьей 15.11 «Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности»;
- статьей 19.4 «Неповиновение законному распоряжению должностного лица органа, осуществляющего государственный надзор (контроль)...»;
- статьей 19.7.6 «Незаконный отказ в доступе должностного лица налогового органа к осмотру территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка» и др.

В протоколе об административном правонарушении указываются: дата и место составления протокола; должность, фамилия и инициалы лица, составившего протокол; сведения о лице, в отношении которого возбуждено дело об административном правонарушении; фамилии, имена, отчества, адреса места жительства свидетелей и потерпевших, если имеются свидетели и потерпевшие;

место, время совершения и события административного правонарушения.

Кроме того, в протоколе должно быть указано, что физическому лицу (должностному лицу, индивидуальному предпринимателю) или законному представителю юридического лица, в отношении которых возбуждено дело об административном правонарушении, разъяснены их права и обязанности, предусмотренные КоАП РФ.

Протокол об административном правонарушении подписывается должностным лицом, его составившим, физическим лицом (должностным лицом, индивидуальным предпринимателем) или законным представителем юридического лица, в отношении которых возбуждено дело об административном правонарушении. Данные лица вправе отказаться от подписания протокола, о чем в нем должна быть сделана соответствующая запись.

Процедура взыскания недоимок, пени и штрафов

Процедура взыскания недоимки по налогам и суммам пеней и штрафов состоит из пяти этапов, последовательность которых закреплена в соответствующих статьях НК РФ.

1. Выявление недоимки посредством проведения налоговой проверки и принятия соответствующего решения по ее результатам.

2. Направление требования об уплате налога, пени, штрафа.

3. Добровольное исполнение требования об уплате налога, пени, штрафа.

4. Принудительное взыскание налога, пени, штрафа в бесспорном порядке.

5. Обращение налогового органа в соответствующий суд с иском о взыскании причитающейся к уплате суммы налога, пени, штрафа с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем.

Направление требования об уплате налога, пени, штрафа

На основании вступившего в силу решения о привлечении к ответственности или отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения лицу, в отношении которого вынесено такое решение, направляется требование об уплате налогов, соответствующих пеней и штрафов. Требованием об уплате налога признается адресованное налогоплательщику или иному обязанному лицу письменное извещение о неуплаченной

сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога.

Порядок направления такого требования установлен ст. 69 НК РФ.

Требование об уплате налога должно быть представлено в письменном виде, адресовано непосредственно налогоплательщику с указанием сумм неуплаченного налога и начисленных пеней за задержку уплаты налога.

В соответствии с п. 6 ст. 69 НК РФ требование об уплате налога (сбора) может быть передано налогоплательщику (или его уполномоченному представителю) лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт получения этого требования.

Требование об уплате налога направляется налогоплательщику или иному обязанному лицу независимо от привлечения его к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Если организация имеет разветвленную структуру, налоговый орган направляет требование исключительно по местонахождению головной организации (постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 25 сентября 2003 г. по делу № Ф09-3140/03-АК).

Требование о взыскании налога, пени и штрафа в общем случае должно быть направлено не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки. По результатам налоговой проверки требование должно быть направлено в течение 20 дней со дня вступления в силу соответствующего решения.

Добровольное исполнение требования об уплате налога, пени и штрафа осуществляется в течение 10 дней со дня получения требования (п. 4 ст. 69 НК РФ).

Принудительное взыскание налога, пени и штрафа в бесспорном порядке осуществляется путем вынесения решения о взыскании налога, пени, штрафа за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика (налогового агента) – организации в банках. На основании решения о взыскании налога (пени, штрафа) за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика (налогового агента) – организации, в банк, в котором открыты счета налогоплательщика, направляется поручение на перечисление сумм налога, пени и штрафа в бюд-

жетную систему Российской Федерации. Поручение подлежит безусловному выполнению банком в очередности, установленной ГК РФ.

В случае недостаточности или отсутствия денежных средств на счетах налогоплательщика-организации задолженность взыскивается за счет его имущества на основании решения руководителя налогового органа, принимаемого в течение одного года после истечения срока исполнения требования об уплате. В течение трех дней со дня принятия такого решения судебным приставам направляется соответствующее постановление. Исполнение постановления судебными приставами должно происходить в течение двух месяцев со дня поступления к ним постановления.

Обращение налогового органа в соответствующий суд с иском о взыскании причитающейся к уплате суммы налога, пени и штрафа с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, может быть осуществлено в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога (п. 2 ст. 48 НК РФ).

В соответствии с п. 1 ст. 104 НК РФ после вынесения решения о привлечении к ответственности указанного физического лица или в иных случаях, когда внесудебный порядок взыскания не допускается, соответствующий налоговый орган обращается в суд с исковым заявлением о взыскании налога, пени, налоговой санкции с лица, привлекаемого к ответственности. Исковое заявление может быть подано в суд общей юрисдикции в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате. Взыскание налога, пени, штрафа осуществляется последовательно в отношении денежных средств, находящихся в банке, наличных денежных средств, имущества, переданного во владение, пользование или распоряжение, иного имущества.

7.4. Обжалование актов налоговых органов, действий и бездействия их должностных лиц

Конституцией РФ и Налоговым кодексом РФ предусматривается право каждого лица на обжалование нормативных правовых актов налоговых органов, а также актов налоговых органов ненормативного характера, действий и бездействия их должностных лиц. Нормативные правовые акты налоговой администрации могут быть обжалованы только в судебном порядке, предусмотренном федеральным законодательством.

В настоящее время организации и индивидуальные предприниматели имеют возможность обратиться с заявлением об обжаловании нормативного правового акта в сфере налогов и сборов, изданного федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным осуществлять нормативно-правовое регулирование в области налогов и сборов (Минфин России) в Верховный Суд РФ.

Акты налоговых органов ненормативного характера могут быть обжалованы в вышестоящем налоговом органе или в суде. Порядок обжалования устанавливается НК РФ и соответствующим процессуальным законодательством Российской Федерации (АПК РФ, ГПК РФ). Все акты налоговых органов ненормативного характера, действия и бездействие их должностных лиц, за исключением актов, принятых ФНС России по итогам апелляционных жалоб, жалоб и других актов ненормативного характера, действий и бездействия ее должностных лиц, могут быть обжалованы в суде только после их обжалования в вышестоящем налоговом органе.

Под апелляционной жалобой понимается обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжалование решения налогового органа, не вступившего в силу, если, по мнению заявителя, решение нарушает его права. Апелляционная жалоба может быть подана до дня вступления в силу обжалуемого решения.

Подача апелляционной жалобы приостанавливает вступление в силу обжалуемого решения до момента принятия решения по ней вышестоящим налоговым органом.

Жалоба – это обращение, предметом которого является обжалование акта, вступившего в законную силу. Подача жалобы не приостанавливает исполнение обжалуемого решения. Однако если имеются достаточные основания полагать, что обжалуемый акт не соответствует законодательству Российской Федерации, то исполнение акта или обжалуемого действия может быть приостановлено по заявлению лица, подавшего жалобу.

При обжаловании в судебном порядке актов налоговых органов, действий их должностных лиц исполнение обжалуемых актов может быть приостановлено в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации.

Отзыв жалобы или апелляционной жалобы лишает заявителя права на повторное обращение с жалобой или апелляционной жалобой по тем же основаниям.

Досудебный порядок урегулирования споров по данной категории жалоб считается соблюденным, если решение по жалобе или апелляционной жалобе не принято вышестоящим органом в установленные НК РФ сроки. Срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда лицу стало известно о принятом решении по соответствующей жалобе, или со дня истечения срока принятия решения по жалобе.

Акты ненормативного характера ФНС России, действие или бездействие ее должностных лиц обжалуются исключительно в судебном порядке.

Жалобы налогоплательщика на акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие должностных лиц, если, по мнению налогоплательщика, такие акты, действия или бездействие нарушают их права, подаются в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) в течение одного года со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав. Жалоба подается через налоговый орган, акты, действия или бездействие должностных лиц которого обжалуются. Налоговый орган обязан в течение трех рабочих дней направить ее в вышестоящий орган.

Вышестоящим налоговым органом признается любая организационная структура системы налоговых органов, занимающая вышестоящее положение по отношению к рассматриваемому налоговому органу.

Жалоба в ФНС России может быть подана в течение трех месяцев со дня принятия решения по жалобе вышестоящим налоговым органом.

Жалоба на постановление об административном правонарушении может быть подана в течение 10 дней со дня вынесения постановления.

Жалоба налогоплательщика рассматривается вышестоящим налоговым органом в срок не позднее одного месяца со дня ее получения налоговым органом. Указанный срок может быть продлен, но не более чем на 15 рабочих дней.

По результатам рассмотрения жалобы вышестоящий налоговый орган принимает следующие решения:

- оставляет жалобу без удовлетворения;
- отменяет акт налогового органа ненормативного характера;
- отменяет решение налогового органа полностью или частично;
- отменяет решение налогового органа полностью и принимает по делу новое решение;
- признает действия или бездействие должностных лиц налоговых органов незаконными и выносит решение по существу дела.

Решение налогового органа по результатам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) должно быть вручено заявителю в течение трех рабочих дней со дня принятия решения.

Жалоба может быть оставлена без рассмотрения в следующих случаях:

- пропуска срока подачи жалобы;
- поступления заявления о ее отзыве;
- подачи жалобы лицом, не имеющим полномочий выступать от имени налогоплательщика;
- подачи жалобы, не подписанной налогоплательщиком;
- наличия документально подтвержденной информации о принятии жалобы к рассмотрению вышестоящим налоговым органом по тем же основаниям;
- получения налоговым органом информации о вступлении в законную силу решения суда по вопросам, изложенным в жалобе.

Заявителю должно быть сообщено о невозможности рассмотрения жалобы в 10-дневный срок со дня ее получения.

К жалобе могут быть приложены следующие документы:

- акт ненормативного характера, который, по мнению налогоплательщика (заявителя), нарушает его права (постановление о привлечении к административной ответственности);
- акт налоговой проверки;
- первичные документы, подтверждающие позицию заявителя;
- иные документы, содержащие сведения об обстоятельствах, имеющих значение для рассмотрения жалобы.

Жалобы (исковые заявления) на акты налоговых органов, действия или бездействие должностных лиц, поданные в суд, рассматриваются и разрешаются в порядке, установленном гражданским процессуальным, арбитражным процессуальным законодательством и иными федеральными законами.

В ходе рассмотрения искового требования, предъявленного к налоговому органу, суд вправе при наличии к тому оснований, руководствуясь ст. 47 УПК РФ, привлечь конкретное должностное лицо в качестве второго ответчика.

Согласно абз. 1 п. 2 ст. 138 НК РФ судебное обжалование актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц проводится организациями и индивидуальными предпринимателями путем подачи искового заявления в арбитражный суд в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством.

Дела о взыскании налоговых санкций по иску налоговых органов к организациям и индивидуальным предпринимателям рассматриваются арбитражными судами в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством.

Таким образом, законодательство Российской Федерации предоставляет налогоплательщикам право на обжалование нормативных правовых актов налоговых органов, а также актов налоговых органов ненормативного характера, действий и бездействия их должностных лиц и определяет процедуру такого обжалования.

Практикум

Компетентностно-ориентированные вопросы и задания (дайте развернутый ответ)

1. Дайте характеристику порядка, состава и сроков составления акта налоговой проверки.

2. Каковы особенности составления акта камеральной налоговой проверки?

3. Расскажите об обязательной информации, которая должна отражаться во вводной части акта налоговой проверки.

4. Изложите требования к структуре и содержанию описательной части акта налоговой проверки.

5. Дайте характеристику структуры и содержания итоговой части акта налоговой проверки.

6. Решите задачу.

Федеральная налоговая служба № XX по г. Москве провела камеральную налоговую проверку налоговой декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения за 2017 г. (объект – доходы, уменьшенные на величину расходов). Налогоплательщик – общество с ограниченной ответственностью «УУУ» (ИНН.../КПП...ОКВЭД... Адрес: г. Москва, ул. Лесная, д. 6).

Декларация была представлена в срок, установленный законодательством.

В результате налоговой проверки, которая проводилась с 1 апреля 2018 г. по 30 июня 2018 г., выявлено неправомерное применение пониженной ставки, что привело к образованию недоимки в размере 100 000 рублей.

Составьте акт налоговой проверки, определите необходимость привлечения налогоплательщика к ответственности и составьте соответствующее решение.

Глава 8. Налоговый мониторинг

8.1. Порядок назначения и прекращения налогового мониторинга

С 1 января 2016 г. начала действовать новая форма налогового контроля – налоговый мониторинг. Налоговый мониторинг представляет собой способ расширенного информационного взаимодействия, при котором организация предоставляет налоговому органу доступ в режиме реального времени к данным бухгалтерского и налогового учета. Это, в свою очередь, освобождает организацию от проведения камеральных и выездных налоговых проверок и сохраняет за налоговым органом возможность проверки полноты и своевременности исчисления (уплаты) налогов и сборов. Налоговый мониторинг проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями по местонахождению налогового органа.

Первые участники организации налогового мониторинга – ПАО «МТС», ПАО «Мегафон», ООО «Заполярье», ПАО «Интер РАО ЕЭС», ООО «Эйч-эс-би-си Банк» и ООО «Юнилевер Русь» самостоятельно выбрали для себя данную форму налогового контроля, подав соответствующие заявления в налоговые органы до 1 июля 2015 г.

По состоянию на июль 2018 г. налоговый мониторинг проводился в отношении 26 крупнейших налогоплательщиков, в том числе участников групп «Роснефть», «Газпромнефть», «Лукойл», «Иоватэк», «Норильский никель», «Аэрофлот», Банк «Национальный Клиринговый Центр» и др.

В табл. 6 представлены условия, которые необходимо соблюдать организациям для того, чтобы иметь право на проведение налогового мониторинга.

Таблица 6

Условия для проведения налогового мониторинга

Условия, которые должны быть одновременно соблюдены для проведения налогового мониторинга	Значение показателя
Совокупная сумма НДС, акцизов, налога на прибыль организаций, налога на добычу полезных ископаемых к уплате за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга	Не менее 300 млн руб.
Суммарный объем полученных доходов по данным годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга	Не менее 3 млрд руб.
Совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организации на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга	Не менее 3 млрд руб.

Организация может обратиться в налоговый орган с заявлением о проведении налогового мониторинга не позднее 1 июля года, предшествующего периоду, за который проводится налоговый мониторинг при соблюдении условий НК РФ.

Налоговым органом выносится решение о проведении налогового мониторинга по результатам рассмотрения заявления и соответствующих прилагаемых документов до 1 ноября года, в котором представлено заявление о проведении налогового мониторинга, либо об отказе в проведении налогового мониторинга. Решение об отказе в проведении налогового мониторинга должно быть мотивированным (непредставление или несоответствие прилагаемых документов).

Период проведения налогового мониторинга – календарный год, который начинается с 1 января года указанного периода и оканчивается 1 октября года, следующего за указанным периодом.

Налоговый мониторинг может быть прекращен досрочно в следующих случаях:

1) неисполнение организацией регламента информационного взаимодействия, которое стало препятствием для проведения налогового мониторинга;

2) выявление налоговым органом факта представления организацией недостоверной информации в ходе проведения налогового мониторинга;

3) систематическое (два раза и более) непредставление налоговому органу в ходе проведения налогового мониторинга документов (информации), пояснений в порядке, предусмотренном ст. 105.29 НК РФ.

Если при проведении налогового мониторинга выявлены противоречия между сведениями, несоответствие сведений, представленных организацией, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, налоговый орган сообщает об этом организации с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в течение 10 дней.

В случае если после рассмотрения представленных организацией пояснений либо при их отсутствии налоговый орган устанавливает факт, свидетельствующий о неправильном исчислении (удержании), неполной или несвоевременной уплате (перечислении) налогов, сборов, страховых взносов, налоговый орган обязан составить мотивированное мнение.

При проведении налогового мониторинга налоговый орган вправе истребовать у организации необходимые документы (информацию), пояснения, связанные с правильностью исчисления (удержания), полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов, а также привлекать эксперта и специалиста.

Порядок направления требования о представлении документов и порядок представления документов по требованию налогового органа в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Организации имеют право обратиться с просьбой о продлении сроков представления документов.

8.2. Мотивированное мнение налогового органа при проведении налогового мониторинга

Мотивированное мнение налогового органа отражает позицию налогового органа по вопросам правильности исчисления (удержания), полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов и составляется налоговым органом по собственной инициативе или по запросу организации. Характеристики мотивированного мнения налогового органа представлены в табл. 7.

Таблица 7

Виды мотивированного мнения налогового органа

Вид мотивированного мнения и сроки	Характеристика
Мотивированное мнение, составляемое по инициативе налогового органа, направляется организации в течение пяти дней со дня его составления, может быть составлено не позднее чем за три месяца до окончания срока проведения налогового мониторинга	Составляется, если установлен факт неправильного исчисления (удержания), неполной или несвоевременной уплаты (перечисления) организацией налогов, сборов, страховых взносов
Мотивированное мнение по запросу организации. Запрос о предоставлении мотивированного мнения в отношении сделки, а также иных фактов хозяйственной жизни может быть направлен организацией не позднее 1 июля года, следующего за периодом, в котором они были совершены. Мотивированное мнение по запросу организации должно быть направлено этой организации налоговым органом, получившим запрос	Запрос о предоставлении мотивированного мнения направляется организацией в налоговый орган, проводящий налоговый мониторинг, при наличии у нее сомнений или в случае неясности по вопросам правильности исчисления (удержания), полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов по совершенной или планируемой сделке (операции) или совокупности взаимосвязанных сделок (операций), а также по иным совершенным фактам

О согласии с мотивированным мнением организация уведомляет налоговый орган в течение одного месяца со дня его получения.

Мотивированное мнение является обязательным для исполнения налоговыми органами и организацией, за исключением случаев, предусмотренных НК РФ (например, если указанное мотивированное мнение основано на неполной или недостоверной информации, представленной организацией).

В случае несогласия с мотивированным мнением организация в течение одного месяца со дня его получения представляет разногласия в налоговый орган, которым составлено это мотивированное мнение.

Налоговый орган, получивший указанные разногласия, обязан в течение трех дней со дня их получения направить эти разногласия со всеми имеющимися у него материалами для инициирования проведения взаимосогласительной процедуры в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Налоговый орган в срок не позднее 1 декабря года, следующего за периодом, за который проводился налоговый мониторинг, уведомляет организацию о наличии (отсутствии) невыполненных мотивированных мнений, направленных организации в ходе проведения налогового мониторинга.

Взаимосогласительная процедура проводится в течение одного месяца со дня получения разногласий и материалов, по результатам которой организация уведомляется об изменении мотивированного мнения либо оставлении мотивированного мнения без изменения.

Налоговый мониторинг проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их должностными обязанностями по месту нахождения налогового органа.

Практикум

*Компетентностно-ориентированные вопросы и задания
(дайте развернутый ответ)*

1. Что представляет собой налоговый мониторинг?
2. Опишите условия, которые необходимо соблюдать организациям для того, чтобы иметь право на проведение налогового мониторинга.

3. Какие документы необходимо представить организации вместе с заявлением о проведении налогового мониторинга?

4. Расскажите о регламенте информационного взаимодействия.

5. В каких случаях составляется мотивированное мнение налогового органа?

6. Решите задачу.

Организация ПАО «XXX» представила 22.05.XX г. в Межрегиональную инспекцию ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № XXXX заявление о проведении налогового мониторинга. В соответствии с заявлением суммарный объем полученных доходов по данным годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за 201X г. составил 35,5 млрд руб., величина внеоборотных активов – 4 млрд руб., величина оборотных активов – 7 млрд руб.

Суммы налогов к уплате за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга: НДС – 0,5 млрд руб.; налога на прибыль организаций – 0,6 млрд руб.; налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза – 1 млн руб.; сумма транспортного, земельного налога и налога на имущество организаций – 1,5 млн руб.; акцизы, налог на добычу полезных ископаемых не уплачивается.

Вместе с заявлением представлены: регламент информационного взаимодействия, соответствующий требованиям приказа ФНС России от 21.04.2017 № ММВ-7-15/323@ «Об утверждении форм документов, используемых при проведении налогового мониторинга, и требований к ним»; учетная политика для целей налогообложения организации; положение о системе внутреннего контроля, соответствующее требованиям приказа ФНС России от 16.06.2017 № ММВ-7-15/509@ «Об утверждении Требований к организации системы внутреннего контроля».

Составьте решение о проведении налогового мониторинга или решение об отказе в проведении налогового мониторинга.

Литература

Нормативные правовые акты

1. Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 дек. 1993 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ. Там же.

3. Гражданский кодекс Российской Федерации: часть первая от 30 нояб. 1994 г. № 51-ФЗ; часть вторая от 26 янв. 1996 г. № 14-ФЗ; часть третья от 26 нояб. 2001 г. № 146-ФЗ; часть четвертая от 18 дек. 2006 г. № 230-ФЗ. Там же.

4. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ; часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ. Там же.

5. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 дек. 2001 г. № 195-ФЗ. Там же.

6. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ. Там же.

7. Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 8 марта 2015 г. № 21-ФЗ. Там же.

8. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 февр. 2001 г. № 95-ФЗ. Там же.

9. Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза от 30 нояб. 2017 г.). Там же.

10. Об исполнительном производстве: федер. закон от 2 окт. 2007 г. № 229-ФЗ. Там же.

11. О бухгалтерском учете: федер. закон от 6 дек. 2011 г. № 402-ФЗ. Там же.

12. Об арбитражных судах в Российской Федерации: федер. конституц. закон от 28 апреля 1995 г. № 1-ФКЗ. Там же.

13. О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей: федер. закон от 8 авг. 2001 г. № 129-ФЗ. Там же.

14. О дополнительных мерах по укреплению платежной дисциплины при осуществлении расчетов с Пенсионным фондом

Российской Федерации, Фондом социального страхования Российской Федерации и Федеральным фондом обязательного медицинского страхования: указ Президента РФ от 15 янв. 2016 г. № 13. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

15. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок: приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@. Там же.

16. Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым Кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, требований к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым Кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового Кодекса Российской Федерации): приказ ФНС России от 7 нояб. 2018 г. № ММВ-7-2/628@. Там же.

17. Об утверждении Порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика: приказ ФНС России от 29 июня 2012 г. № ММВ-7-6/435@. Там же.

18. Об утверждении Порядка ведения Единого государственного реестра налогоплательщиков и о признании утратившими силу приказов Министерства финансов Российской Федерации от 30 сентября 2010 г. № 116н и от 7 сентября 2011 г. № 106н: приказ Минфина России от 22 июня 2017 № 99н. Там же.

19. Об утверждении форм документов, используемых при проведении налогового мониторинга, и требований к ним: приказ ФНС России от 21 апр. 2017 г. № ММВ-7-15/323@. Там же.

20. О совершенствовании информационного взаимодействия Федеральной службы государственной статистики и Федеральной налоговой службы: приказ Росстата № 5, ФНС России № ММ-3-11/14@ от 18 янв. 2008 г. Там же.

21. Вопрос: О порядке проведения налогового мониторинга: письмо ФНС России от 17 дек. 2014 г. № ЕД-4-2/26194. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

22. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды: постановление Пленума ВАС РФ от 12 окт. 2006 г. № 53. Там же.

Учебники, практикумы, статьи

1. Гончаренко Л.И. К вопросу о понятийном аппарате налогового администрирования // *Налоги и налогообложение*. – 2010. – № 2. С. 17–24.

2. Джаарбеков С.М. Методы и схемы оптимизации налогообложения. – М.: МЦФЭР, 2004.

3. Доброхотова В.Б., Лобанов А.В. Налоговые проверки: книга для налогоплательщика и налогового агента. – М.: МЦФЭР, 2004.

4. Мороз В.В. Пути повышения эффективности выездной налоговой проверки // *Финансы*. – 2007. – № 8. С. 36–40.

5. *Налоги и налоговое администрирование: учеб.* / под ред. М.В. Мишустина. – М.: Просвещение, 2015.

6. Черник Д.Г. и др. *Налоги и налогообложение. Практикум: учеб. пособие для академического бакалавриата* / под ред. Д.Г. Черника, Ю.Д. Шмелева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2019.

7. Черник Д.Г., Шмелев Ю.Д., Типалина М.В. *Налоги и налогообложение: налоговые проверки: учеб. и практикум для среднего профессионального образования* / под ред. Д.Г. Черника. – М.: Юрайт, 2019.

8. *Налоги: словарь-справочник* / под ред. Д.Г. Черника. – М.: ИНФРА-М, 2000.

9. *Налоговое администрирование* / под ред. Л.И. Гончаренко. – М.: КНОРУС, 2009.

10. Нестеров Г.Г., Попонова Н.А., Терзиди А.В. *Налоговый контроль*. – М.: Эксмо, 2009.

11. Ордынская Е.В. *Организация и методика проведения налоговых проверок*. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2016.

12. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: учеб. и практикум для академического бакалавриата: в 2 т. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2019.

13. Черник Д.Г., Шмелев Ю.Д. Налоговая политика: учеб. и практикум для бакалавриата и магистратуры / под ред. Д.Г. Черника. – М.: Юрайт, 2019.

Интернет-ресурсы и информационно-правовые системы

1. Официальный сайт ФНС России. URL: <https://www.nalog.ru>
2. Официальный сайт Минфина России. URL: <https://www.minfin.ru>
3. Официальный сайт Росстата. URL: <https://www.gks.ru>
4. Аудит в РФ: новости, статьи, мнения. URL: <https://www.audit-it.ru>
5. Экономический портал. URL: <https://www.institutiones.com>
6. Клерк.ру: практическая помощь бухгалтеру. URL: <https://www.klerk.ru>
7. Информационно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://consultant.ru>
8. Информационно-правовая система «Гарант». URL: <https://garant.ru>
9. Перечни и тексты договоров и соглашений, заключенных в ФНС России. URL: https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/fts/ptdsogl
10. Emerald Insight. URL: www.emeraldinsight.com

Оглавление

Предисловие.....	3
Раздел I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ И ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ И НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК.....	7
Глава 1. Эволюция налогового контроля.....	7
1.1. Налоговый контроль в России: от Киевской Руси до Советского государства.....	7
1.2. Создание современной налоговой службы Российской Федерации.....	18
1.3. Перспективы совершенствования налогового контроля.....	28
Практикум.....	33
Глава 2. Общие вопросы проведения налогового контроля и налоговых проверок.....	34
2.1. Понятия и определения налогового контроля.....	34
2.2. Формы налогового контроля. Виды налоговых проверок.....	37
2.3. Методы налогового контроля, их характеристика...	43
Практикум.....	54
Глава 3. Нормативно-правовая база налогового контроля.....	55
3.1. Права и обязанности налоговых органов по организации налогового контроля.....	55
3.2. Права и обязанности налогоплательщиков, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов.....	62
3.3. Общие положения о привлечении к ответственности за налоговые правонарушения в сфере налогов и сборов.....	67
Практикум.....	73
Глава 4. Порядок и особенности взаимодействия Федеральной налоговой службы России с государственными органами и иными организациями при осуществлении налогового контроля.....	75

4.1. Органы государственной власти и иные организации, взаимодействующие с Федеральной налоговой службой России.....	75
4.2. Соглашения о взаимодействии Федеральной налоговой службы России с органами государственной власти и иными организациями.....	80
Практикум.....	94
Раздел II. ПРАКТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ И ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК.....	96
Глава 5. Камеральная налоговая проверка.....	96
5.1. Камеральная налоговая проверка: особенности, цели, сроки и объект.....	96
5.2. Основные этапы камеральной налоговой проверки... ..	100
5.3. Камеральная налоговая проверка на этапе приема и обработки налоговых деклараций.....	103
5.4. Организация и методика проведения камеральной проверки налоговой декларации.....	107
Практикум.....	111
Глава 6. Организация и методика проведения выездных налоговых проверок.....	113
6.1. Особенности выездной налоговой проверки и этапы ее проведения.....	113
6.2. Планирование и подготовка выездной налоговой проверки.....	119
6.3. Порядок назначения и разработки программы выездной налоговой проверки.....	124
6.4. Организация и методика налогового контроля в ходе проведения выездной налоговой проверки.....	129
6.5. Применение методов фактического контроля в ходе выездной налоговой проверки.....	137
Практикум.....	142
Глава 7. Оформление и реализация результатов камеральной и выездной налоговых проверок.....	144
7.1. Оформление результатов камеральной и выездной налоговых проверок.....	144
7.2. Реализация результатов налоговой проверки.....	154

7.3. Организация исполнения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.....	160
7.4. Обжалование актов налоговых органов, действий и бездействия их должностных лиц.....	166
Практикум.....	170
Глава 8. Налоговый мониторинг	171
8.1. Порядок назначения и прекращения налогового мониторинга.....	171
8.2. Мотивированное мнение налогового органа при проведении налогового мониторинга.....	174
Практикум.....	175
Литература	177

Учебное издание

**ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ
НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК**

Учебное пособие

Составители:

Чиканова Елена Сергеевна
Абросимова Юлия Александровна

Редактор *М. В. Краснобаева*
Компьютерная верстка *С. В. Коноваловой*

ISBN 978-5-9266-1780-8



Подписано в печать 05.04.2021. Формат 60x84 1/16.
Усл. печ. л. 10,7. Тираж 100 экз. Заказ 101.

Краснодарский университет МВД России.
350005, г. Краснодар, ул. Ярославская, 128.