МВД России
Санкт-Петербургский университет

О. В. Шумилин, Л. В. Борина

ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

Учебное пособие

Санкт-Петербург
2025

План-график 2025, поз. 27

УДК 336.2 (073)
ББК 65.261.4я73
Ш 96

Шумилин О. В., Борина Л. В.

Ш 96 Организация и методика проведения налоговых проверок : учебное пособие / О. В. Шумилин, Л. В. Борина. — Санкт-Петербург: СПбУ МВД России, 2025. — 400 с.

EDN: EMLFTU

Учебное пособие составлено в соответствии с программой дисциплины «Организация и методика проведения налоговых проверок» по специальности 38.05.01 Экономическая безопасность.

В нем рассмотрены экономические и правовые основы налогового контроля, представлен порядок проведения и оформления камеральных и выездных налоговых проверок, изложена методика проверки правильности исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, налога на прибыль, специальных налоговых режимов, налогообложения физических лиц.

Предназначено для обеспечения образовательного процесса в Санкт-Петербургском университете МВД России.

УДК 336.2 (073)
ББК 65.261.4я73

Рецензенты:
Назарычев Д. В., кандидат экономических наук, доцент
(Нижегородская академия МВД России);
Ковтунова С. Ю., кандидат экономических наук
(Уфимский юридический институт МВД России)

© Санкт-Петербургский университет
МВД России, 2025

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ 8
ГЛАВА 1. ОРГАНИЗАЦИОННОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ 10
1.1. Правовые основы регулирования налогового контроля 10
1.2. Государственные органы, осуществляющие налоговый контроль 14
1.2.1. Федеральная налоговая служба 15
1.2.2. Федеральная таможенная служба 19
1.2.3. Министерство внутренних дел 20
1.3. Налоговое администрирование 23
1.4. Управление урегулирования задолженности и обеспечения процедур банкротства 24
1.5. Взаимодействие налоговых органов и иных государственных органов при осуществлении налогового контроля 28
Контрольные вопросы 36
ГЛАВА 2. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ 37
2.1. Налоговая система, налоговые отношения 37
2.2. Понятие налогового контроля. Цели и задачи налогового контроля. Объект и предмет налогового контроля 39
2.3. Учет организаций и физических лиц 43
2.3.1. Порядок постановки на учет и снятия с учета организаций и физических лиц 44
2.3.2. Идентификационный номер налогоплательщика 47
2.4. Обязанности органов, учреждений и организаций и должностных лиц сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом налогоплательщиков 50
2.5. Обязанности банков, связанные с учетом налогоплательщиков 54
2.6. Правовые принципы налогового контроля 56
2.7. Виды и методы налогового контроля 57
2.8. Формы проведения налогового контроля 66
2.9. Формы документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах 69
2.10. Оценка эффективности проведения налогового контроля 71
Контрольные вопросы 77
ГЛАВА 3. ПРОЦЕДУРЫ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК 79
3.1. Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок 79
3.2. Порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке 81
3.3. Участие свидетеля. Доступ должностных лиц налоговых органов на территорию или в помещение для проведения налоговой проверки. 84
3.4. Осмотр. Истребование документов. Выемка документов и предметов. 87

3.5. Экспертиза. Привлечение специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля. Участие переводчика. Участие понятых 94
3.6. Общие требования, предъявляемые к протоколу, составленному при производстве действий по осуществлению налогового контроля 98
3.7. Перечень вопросов, подлежащих обязательному выяснению при проведении проверок 99
Контрольные вопросы 107
ГЛАВА 4. КАМЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ ПРОВЕРКА 108
4.1. Общие положения о камеральной налоговой проверке. Понятие и цели проведения камеральных налоговых проверок 108
4.2. Определение момента начала и срок проведения камеральной налоговой проверки. Проверяемый период и периодичность проведения камеральных проверок 111
4.3. Этапы проведения камеральной налоговой проверки 114
4.4. Мероприятия налогового контроля при проведении камеральных налоговых проверок 118
4.5. Оформление результатов камеральной налоговой проверки 122
4.6. Направление (вручение) акта проверки лицу, в отношении которого проводилась проверка 124
Контрольные вопросы 128
ГЛАВА 5. ВЫЕЗДНАЯ НАЛОГОВАЯ ПРОВЕРКА 130
5.1. Общие положения о выездной налоговой проверке. Понятие и цели проведения выездных налоговых проверок 130
5.2. Планирование и подготовка выездных налоговых проверок 131
5.3. Проведение выездной налоговой проверки с участием сотрудников органов внутренних дел 138
5.4. Ограничения при проведении выездных налоговых проверок 141
5.4.1. Ограничения по предмету проверки 141
5.4.2. Ограничения по проверяемому периоду 142
5.4.3. Ограничения по количеству проверок 143
5.5. Место проведения выездной налоговой проверки 144
5.6. Срок проведения выездной налоговой проверки 146
5.7. Порядок проведения выездной налоговой проверки 150
5.8. Окончание проведения выездной налоговой проверки 155
5.9. Подача возражений на акты налоговых проверок 156
5.10. Направление (вручение) акта проверки лицу, в отношении которого проводилась проверка 158
5.11. Реализация материалов налоговой проверки 161
5.12. Нарушения налогоплательщиков и налоговых органов в ходе проведения выездных налоговых проверок 163
Контрольные вопросы 169

ГЛАВА 6. ОФОРМЛЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ 170
6.1. Требования к оформлению акта налоговой проверки 170
6.2. Оформление результатов камеральных налоговых проверок 179
6.2.1. Состав акта камеральной налоговой проверки 180
6.2.2. Вынесение решения по результатам камеральной налоговой проверки 183
6.2.3. Возражения налогоплательщика на акт камеральной налоговой проверки 184
6.2.4. Рассмотрение материалов камеральной проверки и возражений налогоплательщика 184
6.2.5. Вынесение решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения 186
6.3. Оформление результатов выездных налоговых проверок 189
6.3.1. Содержание акта выездной налоговой проверки 190
6.3.2. Подписание, вручение и направление акта выездной налоговой проверки 198
6.3.3. Письменные возражения налогоплательщика на акт выездной налоговой проверки 201
6.3.4. Возможные недостатки в актах выездной налоговой проверки 202
6.4. Оформление результатов процессуальных действий, проводимых в ходе налоговых проверок 203
6.5. Порядок рассмотрения дел о налоговых правонарушениях 204
6.6. Вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки 207
6.7. Заявление о взыскании налоговой санкции 215
6.8. Рассмотрение дел и исполнение решений о взыскании налоговых санкций 219
6.9. Формы документов, применяемые при проведении и оформлении налоговых проверок. Формы документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах 221
Контрольные вопросы 225
ГЛАВА 7. НАРУШЕНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ О НАЛОГАХ И СБОРАХ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИХ СОВЕРШЕНИЯ 226
7.1. Нормативное правовое регулирование ответственности за нарушение законодательства Российской Федерации о налогах и сборах 226
7.2. Виды и порядок применения санкций за нарушение законодательства о налогах и сборах 228
7.3. Общие условия привлечения к ответственности за налоговые правонарушения. Налоговое правонарушение. Объект налогового правонарушения. Субъект налогового правонарушения 230
7.4. Состав административных правонарушений в сфере налогообложения, ответственность за которые установлена Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях 234

7.5. Состав налоговых преступлений, ответственность
за которые предусмотрена Уголовным кодексом Российской Федерации 237
7.6. Состав налоговых правонарушений, ответственность
за которые установлена Налоговым кодексом Российской Федерации 241
7.7. Обжалование актов налоговых органов
и действий или бездействия их должностных лиц. Объекты обжалования 247
7.8. Административный способ защиты прав налогоплательщиков.
Судебный способ защиты прав налогоплательщиков 249
7.9. Судебные споры, возникающие по инициативе налоговых органов 255
Контрольные вопросы 260
ГЛАВА 8. МЕТОДИКА ПРОВЕРКИ ПРАВИЛЬНОСТИ ИСЧИСЛЕНИЯ
И УПЛАТЫ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ 261
8.1. Основные понятия, используемые при проверке
правильности исчисления и порядка уплаты налога на добавленную стоимость 261
8.2. Камеральная налоговая проверка по налогам на добавленную стоимость 269
8.3. Выездная налоговая проверка по налогам на добавленную стоимость 273
8.4. Отдельные направления налоговой проверки по налогам
на добавленную стоимость 278
8.4.1. Проверка постановки на учет в качестве налогоплательщика 278
8.4.2. Проверка правильности исчисления
и порядка уплаты налога на добавленную стоимость 279
8.4.3. Проверка правильности исчисления налоговых ставок
по налогам на добавленную стоимость.
При организации проверки необходимо учитывать,
что в соответствии со ст. 164 НК РФ для НДС
установлены следующие налоговые ставки: 287
8.4.4. Проверка порядка и сроков уплаты налога
на добавленную стоимость 292
8.4.5. Проверка правильности исчисления
и уплаты в бюджет налога на добавленную стоимость 293
8.4.6 Проверка облагаемых налогом на добавленную стоимость
оборотов по реализации товаров, работ, услуг и прочей реализации 295
8.4.7. Сверка данных аналитического, синтетического учета,
бухгалтерской и налоговой отчетности 297
8.5. Возможные нарушения экономического субъекта
при исчислении налога на добавленную стоимость 298
Контрольные вопросы 302
ГЛАВА 9. ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ ПРОВЕРОК ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ 304
9.1. Организация и методика проверки расходов по налогу на прибыль 304
9.2. Камеральная проверка декларации по налогу на прибыль 311
Контрольные вопросы 318

ГЛАВА 10. ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ ПРОВЕРОК СПЕЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ 320
10.1. Понятие специальных режимов налогообложения 320
10.2. Налоговая проверка организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложении для сельскохозяйственных товаропроизводителей 321
10.3. Налоговая проверка организаций и индивидуальных предпринимателей, перешедших на упрощенную систему налогообложения 324
10.4. Налоговая проверка индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения 328
10.5. Налоговая проверка физических лиц, в том числе индивидуальных предпринимателей, перешедших на специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход» 332
Контрольные вопросы 338
ГЛАВА 11. ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ 340
11.1. Проверка правильности исчисления и порядка уплаты НДФЛ 340
11.2. Порядок проверки исчисления и уплаты налога на имущество физических лиц 345
11.3. Порядок проверки исчисления и уплаты транспортного налога физическими лицами 348
Контрольные вопросы 352
ГЛАВА 12. ПРЕДЕЛЫ НАЛОГОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ 354
12.1. Термины и понятия налоговой оптимизации 354
12.2. Легальное уменьшение налогообложения 359
12.3. Незаконные способы оптимизации налогообложения 361
12.4. Дробление бизнеса 363
Контрольные вопросы 370
ГЛАВА 13. МЕТОДИКА НАЛОГОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ 371
13.1. Принципы налоговой оптимизации 371
13.2. Некоторые способы оптимизации налога на прибыль 373
13.3. Офшорный бизнес. Антиофшорное регулирование 374
Контрольные вопросы 378
ЗАКЛЮЧЕНИЕ 380
ГЛОССАРИЙ 381
СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ 387

ВВЕДЕНИЕ

Организация и методика проведения налоговых проверок — важнейший источник контроля поступления средств в федеральный и региональный бюджеты Российской Федерации. Нарушения, связанные с неуплатой налогов и сборов как в количественном, так и в стоимостном выражениях, в настоящее время встречаются довольно часто.

Организация и методика проведения налоговых проверок касаются отношений, которые регламентируются значительным числом нормативных правовых актов. Для правильного понимания процессов организации и методики проведения налоговых проверок, в которых принимают участие не только налоговые органы, но и подразделения МВД России, необходима предварительная систематизация данных нормативных актов.

Знание и понимание нормативных основ организации и методик проведения налоговых проверок необходимо:

— сотрудникам и работникам органов внутренних дел — для понимания экономических процессов, происходящих как в учреждениях, так и экономических субъектах;

— сотрудникам подразделений экономической безопасности и противодействия коррупции МВД России — для предотвращения незаконного уклонения от налогов и сборов экономических субъектов;

— сотрудникам финансово-экономических подразделений — для своевременного начисления и перечисления сумм налогов и сборов в бюджеты различных уровней;

— сотрудникам контрольно-ревизионных подразделений МВД России — для целей осуществления проверок правильности и своевременности начисления налогов и сборов в бюджеты различного уровня.

Целью учебного пособия является формирование у курсантов и слушателей теоретических знаний по специальности «Экономическая безопасность», практических навыков по систематизации и ана-

лизу нормативно-правовой базы, регламентирующей организацию и методику проведения налоговых проверок.

Задачи изучения дисциплины:

— овладение методиками, связанными с организацией, планированием и оформлением результатов налоговых проверок;

— обретение практических навыков применения методов проведения налоговых проверок, оценки результатов налоговых проверок и обоснования решения по выявленным налоговым правонарушениям;

— систематизация и анализ правовых основ особенностей проведения проверок по налогу на прибыль;

— систематизация и анализ правовых основ особенности проведения проверок специальных налоговых режимов;

— систематизация и анализ правовых основ особенности проведения налогообложения физических лиц;

— систематизация и анализ правовых основ пределов налоговой оптимизации;

— систематизация и анализ правовых основ методик налоговой оптимизации.

Для закрепления материала в учебное пособие включены тестовые задания и контрольные вопросы.

ГЛАВА 1. ОРГАНИЗАЦИОННОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

1.1. Правовые основы регулирования налогового контроля

Фундаментальной основой для осуществления налогового контроля является детальное правовое регулирование его процесса. Рассмотрим основные нормативные правовые акты Российской Федерации о налогах и сборах, которые регламентируют налоговый контроль.

Согласно ст. 3 федерального закона от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации», налоговые органы при своей деятельности опираются на Конституцию РФ, федеральные конституционные законы, Налоговый кодекс РФ (НК РФ) и другие федеральные законы, а также на данный закон и прочие законодательные акты Российской Федерации, нормативные акты Президента РФ и Правительства РФ, международные соглашения РФ, а также акты, издаваемые федеральными исполнительными органами, органами государственной власти субъектов РФ и органами местного самоуправления, в пределах их полномочий по вопросам налогов и сборов.

Нормативная правовая база налогового контроля состоит из четырех уровней:

1 уровень	международные акты
2 уровень	Конституция Российской Федерации
3 уровень	Налоговый кодекс РФ и другие федеральные законы
4 уровень	подзаконные нормативные правовые акты

К международным документам, касающимся налогового контроля, можно отнести Лимскую декларацию принципов контроля (также известную как Великая хартия аудита в государственном сек-

торе). Этот документ представляет собой исчерпывающий перечень задач и аспектов, относящихся к государственному аудиту. Основной целью Лимской декларации является поддержка независимости государственного аудита, соблюдения верховенства закона и демократических принципов. В декларации подчеркивается, что организация и содержание контроля являются неотъемлемыми частями управления государственными финансами, поскольку оно влечет за собой ответственность перед обществом.

В своей деятельности налоговые органы могут воспользоваться соглашениями с аналогичными структурами зарубежных стран о сотрудничестве и взаимной помощи. К их числу, например, относится: Соглашение правительств государств — участников СНГ от 04.06.1999 «О сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере», Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Казахстан от 30.09.1998 «О сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства».

В Конституции РФ понятие «контроль» применено дважды. В первый раз в п. «а» ст. 71: «осуществление контроля за соблюдением федеральных законов относится к ведению Российской Федерации». Второй раз в п. 5 ст. 101, в соответствии с которой осуществление контроля за исполнением федерального бюджета выполняет Счетная палата РФ.

Статья 57 Конституции РФ определяет, что «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют».

Конституционно-правовые основы налогообложения нашли свое отражение и в ряде других статей Конституции РФ. Федеральные налоги и сборы находятся в ведении РФ (п. «з» ст. 71); система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в РФ устанавливаются федеральным законом (ч. 3 ст. 75); по предметам ведения РФ принимаются федеральные конституционные законы и федеральные законы, имеющие прямое действие на всей территории РФ (ч. 1 ст. 76). Конституция РФ непосредственно не предусматривает обеспечительный механизм ее исполнения.

Конституционные положения более конкретно отражены в **Налоговом кодексе Российской Федерации**, который является ос-

новным законодательным актом налогового контроля. Так, п. 1 ст. 1 НК РФ определяет, что «законодательство РФ о налогах и сборах состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах, сборах, страховых взносах», а п. 5 данной статьи говорит, что НК РФ устанавливает «формы и методы налогового контроля». Нормы, которые закрепляют процедуры налогового контроля, объединены в гл. 14 НК РФ, которая включает в себя 34 статьи.

К федеральным законам, регламентирующим правовой статус и полномочия налоговых органов, помимо НК РФ, относятся федеральный закон от 27.07.2004 № 79-ФЗ «О государственной гражданской службе Российской Федерации», Закон РФ от 21.03.1991 № 943–1 «О налоговых органах Российской Федерации», Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе».

Следует отметить динамичность и существенность изменения НК РФ. За период 2001-2005 гг. произошло 95 изменений, за период 2006–2010 гг. — 160 изменений, в 2011–2015 гг. было внесено 225 изменений, в 2016–2020 гг. — 256 изменений, с 2021 по 2024 г. внесено 188 изменений.

Подзаконные нормативные правовые акты. Среди них, выделим Ежегодные послания Президента РФ Федеральному Собранию РФ, в которых находят место вопросы совершенствования налогового администрирования и налогового контроля, а также Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе».

Так как Федеральная налоговая служба (ФНС России) подведомственна Министерству финансов РФ (Минфин) и в установленной сфере деятельности не вправе осуществлять нормативное правовое регулирование, то подзаконные нормативные акты Минфина РФ являются обязательными для исполнения налоговыми органами. К ним можно отнести Приказ Минфина РФ от 17.07.2014 № 61н «Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы». Особенности учета налогоплательщиков определены в приказах Минфина РФ: от 08.04.2005 № 55н «О Порядке постановки на учет налогоплательщиков налога на игорный бизнес», от 25.02.2021 № 6н «Об утверждении Особенностей учета в налоговых органах крупнейших налогоплательщиков» и т. д.

В качестве примера **подзаконных нормативных правовых актов самих налоговых органов** приведем приказ ФНС России от 31.08.2020 № ЕД-7-14/617@ «Об утверждении форм и требований к оформлению документов, представляемых в регистрирующий орган при государственной регистрации юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств» и приказ ФНС России от 24.03.2023 № ЕД-7-23/182@ «Об утверждении порядка ведения справочника видов документов, возможных к истребованию у налогоплательщиков на основании статей 93.1, 105.29 Налогового кодекса Российской Федерации».

ФНС России применяет в своей деятельности ведомственные правовые акты для служебного пользования (регламенты, методические указания, инструкции и др.).

Письма налоговых органов не носят нормативного характера и являются разъяснениями по конкретным запросам. Любые противоречия между ведомственными актами и нормами НК РФ должны решаться в пользу НК РФ.

Еще одна группа источников правового регулирования процедур налогового контроля подзаконного уровня образована из совместных документов налоговых органов с другими органами власти, например: приказ Минфина РФ № 20н и МНС РФ № ГБ-3-04/39 от 10.03.1999 «Об утверждении Положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке», приказ МВД России и МНС РФ от 22.01.2004 № 76, АС-3-06/37 «Об утверждении Инструкции о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при осуществлении выездных налоговых проверок» и др. О взаимодействии налоговых органов с органами государственного управления подробнее будет изложено в параграфе 1.6 данной главы.

Нормативные правовые акты органов государственной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления в области налогов и сборов, принимаемые в пределах их полномочий, непосредственно не регламентируют процедуры налогового контроля, однако они используются налоговыми органами при проверке правильности и своевременности исчисления и уплаты региональных и местных налогов.

1.2. Государственные органы, осуществляющие налоговый контроль

В п. 1 ст. 82 НК РФ указано, что «налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ.

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

Налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему РФ налогов, сборов, страховых взносов, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему РФ иных обязательных платежей. В указанную систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов, сборов, страховых взносов, и его территориальные органы.

Полномочия финансовых органов в области налогов, сборов, страховых взносов

Минфин дает письменные разъяснения налоговым органам, налогоплательщикам, ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков, плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах.

Финансовые органы субъектов РФ и муниципальных образований, дают письменные разъяснения налогоплательщикам и налоговым агентам по вопросам применения, соответственно, законодательства субъектов РФ о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах.

Минфин, финансовые органы субъектов РФ и муниципальных образований дают письменные разъяснения в пределах своей компе-

тенции в течение двух месяцев со дня поступления соответствующего запроса. По решению руководителя (заместителя руководителя) соответствующего финансового органа указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц.

1.2.1. Федеральная налоговая служба

ФНС России является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти и находится в ведении Минфина РФ.

«Налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему РФ налогов, сборов, страховых взносов, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему РФ иных обязательных платежей. В указанную систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов, сборов, страховых взносов, и его территориальные органы». (ст. 30 НК РФ).

ФНС России (центральный аппарат) осуществляет функции по контролю, управлению и методологии. По указанию Минфина, ФНС России участвует в подготовке проектов законодательных актов, касающихся налогообложения; контролирует соблюдение налогового законодательства Российской Федерации, а также соответствующих нормативных актов; проверяет правильность расчета налогов, полноту и своевременность их уплаты.

Также ФНС России отвечает за методологическое обеспечение налогового администрирования. Одной из ее задач является подготовка методических рекомендаций для налоговых органов, а также консультации по проведению проверки достоверности отчетности, представляемой налогоплательщиками. ФНС России координирует деятельность налоговых органов, контролирует их работу по администрированию налогов, разрабатывает, внедряет и поддерживает автоматизированные информационные системы, а также следит за соблюдением стандартов обслуживания налогоплательщиков. В рамках своей деятельности она создает рекомендации по оптимизации организации рабочих мест в налоговых органах, а также занимается другими ключевыми аспектами этой сферы. Помимо этого, ФНС России

проводит регулярные комплексные проверки местных налоговых органов, минимум раз в два года. Также она разрабатывает стандартизированные формы отчетности для этих органов и осуществляет сбор, анализ и обобщение данных о проделанной работе. Она также предоставляет Президенту и Правительству РФ отчеты о поступлениях налогов и составляет прогнозы для будущих периодов, которые включаются в проекты бюджетов.

Основные функции ФНС России включают:

— разработку и внедрение налоговой политики, направленной на обеспечение своевременного и полного поступления налогов и обязательных платежей в бюджеты различных уровней и государственные внебюджетные фонды;

— координацию деятельности федеральных органов исполнительной власти в области налогообложения;

— осуществление государственного контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, проверку правильности исчисления налогов и обязательных платежей, а также их полноту и своевременность.

Все предоставленные налоговым органам права можно разделить на две группы.

Первая группа включает в себя осуществление контроля за правильностью и своевременностью расчета и уплаты налогов и сборов налогоплательщиками:

— требовать от налогоплательщиков предоставления документов по установленным формам, которые являются основанием для расчета и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов;

— проводить налоговые проверки в соответствии с порядком, установленным НК РФ;

— при проведении налоговых проверок производить выемку документов, подтверждающих совершение налоговых правонарушений;

— вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов либо в связи с налоговой проверкой;

— осматривать (обследовать) любые производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, используемые нало-

гоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения, независимо от места их нахождения, а также проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества;

— требовать от налогоплательщиков устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований;

— требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков и инкассовых поручений налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков сумм налогов и пени;

— привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;

— вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля.

Вторая группа прав применяется в случае уклонения налогоплательщиков от добровольного выполнения своих обязательств:

— приостанавливать операции по счетам налогоплательщиков в банках и налагать аресты на имущество;

— взыскивать задолженность по налогам и сборам, а также начисленные пени и штрафы;

— определять суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиками в бюджетную систему, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике;

— заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности;

— подавать иски в арбитражные суды для взыскания долгов по налогам и сборам, которые не погашены более трех месяцев.

ФНС России осуществляет свою деятельность непосредственно и через свои территориальные органы во взаимодействии с федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов РФ и органами местного самоуправления.

Согласно постановлению Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» ФНС России и ее территориальные органы — управления Службы по субъектам Российской Федерации, межрегиональные инспек-

ции Службы, инспекции Службы по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекции Службы межрайонного уровня составляют единую централизованную систему налоговых органов. ФНС России не имеет подведомственных органов государственной власти и зарубежных представительств.

В соответствии с НК РФ налоговые органы вправе предъявлять иски в суды общей юрисдикции или арбитражные суды:

— о взыскании налоговых санкций с лиц, допустивших нарушения законодательства о налогах и сборах;

— признании недействительной государственной регистрации юридического лица или государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя (по предусмотренным действующим законодательством основаниям);

— ликвидации организации любой организационно-правовой формы по основаниям, установленным действующим законодательством;

— досрочном расторжении договора об инвестиционном налоговом кредите.

Широкие полномочия и права, которые предоставлены налоговым органам, можно объяснить тем, что налогоплательщики часто пытаются снизить свои налоговые обязательства любыми методами, включая незаконные, а государство через свои уполномоченные органы стремится предотвратить нарушения налогового законодательства.

В соответствии с законодательством должностные лица налоговых органов могут привлекаться к дисциплинарной, материальной и уголовной ответственности. Установлена ответственность налоговых органов и должностных лиц за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия. Причиненные налогоплательщикам убытки возмещаются на общих основаниях за счет федерального бюджета. Суммы убытков взыскиваются в пользу потерпевшего в полном объеме, т. е. возмещается не только имущественный ущерб, но и упущенная выгода. Субъектом имущественной ответственности за причинение убытков незаконными действиями выступает только налоговый орган.

1.2.2. Федеральная таможенная служба

Полномочия таможенных органов и обязанности их должностных лиц в области налогообложения и сборов закреплены в ст. 34 НК РФ: таможенные органы 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 РФ о таможенном деле, НК РФ, иными федеральными законами о налогах, а также иными федеральными законами.

Таможенные органы ведут реестр лиц, осуществляющих деятельность в области таможенного дела; выдают лицензии на учреждение свободного склада; осуществляют оперативно-розыскную деятельность в отношении участников внешнеэкономической деятельности.

Функциональные обязанности Федеральной таможенной службы (ФТС России) связаны с взиманием таможенных платежей, а также борьбой с нарушениями налогового законодательства. В соответствии с Таможенным кодексом РФ (ТК РФ) полномочия ФТС России распространяются на все таможенные платежи, к которым отнесены: ввозная таможенная пошлина; вывозная таможенная пошлина; налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию РФ; акцизы по подакцизным товарам, взимаемые при ввозе этих товаров на таможенную территорию РФ; таможенные сборы.

Таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов и сборов при перемещении товаров через таможенную границу РФ в соответствии с ТК РФ, НК РФ, а также иными федеральными законами. Должностные лица таможенных органов несут обязанности, предусмотренные для должностных лиц налоговых органов, а также другие обязанности в соответствии с таможенным законодательством.

Взаимодействие между налоговыми и таможенными органами осуществляется по следующим направлениям:

— обмен данными для контроля соблюдения законодательства в области налогообложения, таможни и валютных операций;

— разработка и внедрение предложений по улучшению системы мер, обеспечивающих соблюдение налоговых, таможенных и валют-

ных норм, а также нацеленных на предупреждение, выявление и пресечение правонарушений в этой области;

— разработка совместных инструкций и методических рекомендаций для проведения проверок участников внешней торговли, а также лиц, занимающихся оптовой и розничной торговлей импортированными товарами;

— стандартизация информации, используемой в рамках налогового и таможенного контроля, а также разработка и внедрение совместных технологий обмена информацией и ее защиты;

— создание новых информационных технологий для интеграции информационных ресурсов ФНС России и ФТС России.

Взаимодействие налоговых органов и властей регионального и местного уровней осуществляется в соответствии с постановлением Правительства РФ от 12.08.2004 № 410 «О порядке взаимодействия органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления с территориальными органами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области налогов и сборов». Указанным постановлением утверждены Правила взаимодействия органов государственной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления с территориальными налоговыми органами.

1.2.3. Министерство внутренних дел

Государственным органом в сфере налогового контроля также являются органы внутренних дел МВД России. В соответствии с п. 28 ст. 13 федерального закона от 07.02.2011 № 3-ФЗ «О полиции» для выполнения возложенных обязанностей полиции предоставляется право «участвовать в налоговых проверках по запросам налоговых органов РФ, а также в проверках плательщиков страховых взносов (страхователей) по запросам налоговых органов либо территориальных органов Фонда пенсионного и социального страхования Российской Федерации».

В соответствии с п. 34 ст. 12 федерального закона «О полиции» в обязанность полиции входит «направлять материалы в налоговый орган и (или) территориальный орган Фонда пенсионного и социального страхования РФ для принятия по ним решения при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных законодательством РФ к полномочиям налоговых органов либо террито-

риальных органов Фонда пенсионного и социального страхования РФ, в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств, а также передавать сведения в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования».

В п. 1 ст. 36 НК РФ указано, что «по запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках».

Ответственность органов внутренних дел, следственных органов и их должностных лиц

Ст. 37 НК РФ устанавливает: «Органы внутренних дел, следственные органы 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 этих органов при исполнении ими служебных обязанностей.

Причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов и налоговым агентам при проведении мероприятий, предусмотренных п. 1 ст. 36 НК РФ, убытки возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном НК РФ и иными федеральными законами.

За неправомерные действия или бездействие должностные лица и другие работники органов внутренних дел, следственных органов несут ответственность в соответствии с законодательством РФ».

Процессуальные правила участия сотрудников полиции в выездных налоговых проверках установлены НК РФ, Кодексом об административных правонарушениях РФ (КоАП РФ), Уголовно-процессуальным кодексом РФ (УПК РФ), федеральным законом «О полиции» и рядом совместных ведомственных нормативных актов МВД России и Минфином или ФНС России.

Согласно сложившейся практики взаимодействия налоговых органов с органами внутренних дел, соответствующие структурные подразделения полиции привлекаются для выполнения отдельных поручений, даваемых ими в ходе проведения налоговыми органами налоговых проверок. Содержание данных поручений не должно выходить за рамки компетенции органов внутренних дел; нормативно-правовой основой выполнения данных поручений является законодательство об оперативно-розыскной деятельности и закон о полиции.

При проведении налоговых проверок налогоплательщиков сотрудники полиции, в соответствии с участием в этих мероприятиях, имеют право осуществлять следующие оперативно-розыскные действия, предусмотренные ст. 6 федерального закона «Об оперативно-розыскной деятельности»:

— проведение опросов;

— сбор справочной информации;

— забор образцов для сравнительных исследований;

— проверочные закупки;

— изучение объектов и документации;

— наблюдение;

— установление личности;

— осмотр помещений, зданий, сооружений, территорий и транспортных средств;

— контроль за почтовыми отправлениями, телеграфными и другими сообщениями;

— прослушивание телефонных разговоров;

— снятие информации с технических каналов связи;

— внедрение под прикрытием;

— контролируемую поставку;

— проведение оперативных экспериментов;

— получение данных с компьютерных систем.

Участие органов внутренних дел в налоговых проверках регулируется НК РФ, федеральным законом «О полиции», а также совместным приказом Министерства внутренних дел и Федеральной налоговой службы РФ, который устанавливает порядок взаимодействия между этими органами в целях предупреждения, выявления и пресечения налоговых правонарушений и преступлений. В рамках этого документа была утверждена соответствующая инструкция.

Инструкция регламентирует только порядок проведения выездных налоговых проверок. При проведении выездных налоговых проверок должностные лица налоговых органов и сотрудники органов внутренних дел руководствуются Конституцией РФ, НК РФ, Законом РФ от 21.03.1991 № 943–1 «О налоговых органах Российской Федерации», федеральным законом «О полиции», федеральным законом «Об оперативно-розыскной деятельности», иными нормативными правовыми актами.

Взаимодействие между должностными лицами налоговых органов и сотрудниками органов внутренних дел при проведении выездных налоговых проверок не ограничивает их независимость в выборе законных методов и средств для выполнения контрольных и других мероприятий в рамках своих полномочий. В то же время обеспечивается согласованность всех действий, выполняемых ими в процессе проверки. Общую координацию проверочных действий осуществляет руководитель проверяющей группы — сотрудник налогового органа.

Если к выездной (или повторной выездной) налоговой проверке привлекаются сотрудники органов внутренних дел, руководитель (или его заместитель) налогового органа принимает решение о внесении изменений в ранее утвержденное решение о проведении проверки с учетом изменений в составе проверяющей группы.

При наличии постановления следователя налоговый орган должен учитывать рекомендации, касающиеся характера, сроков и объема проверки, изложенные в этом постановлении, с учетом ограничений, установленных НК РФ.

Сотрудники органов внутренних дел принимают участие в выездных налоговых проверках на основании мотивированного запроса, подписанного руководителем (или заместителем) налогового органа. Взаимодействие между налоговыми и правоохранительными органами направлено на предупреждение, выявление и пресечение налоговых правонарушений и преступлений. Основные формы такого взаимодействия включают:

— обмен информацией;
— совместные проверки;
— проведение совместных служебных расследований.

1.3. Налоговое администрирование

Налоговое администрирование — система управления налоговыми отношениями, осуществляемое налоговыми и иными органами государственного управления. В узком смысле под налоговым администрированием понимают осуществляемый ФНС России контроль соблюдения налогового законодательства. Предметом налогового администрирования выступают налоговые отношения (набор взаимосвязей между налогоплательщиками, налоговыми органами и другими субъектами налогообложения). Объектом налогового admini-

стрирования является деятельность налоговых органов и государственная система налогов и сборов.

Чаще всего налоговое администрирование реализуется посредством принуждения административного характера, в частности угрозами применения штрафов, ареста счетов или имущества налогоплательщика, ограничения его действий и другими подобными методами. Нередко используется метод сотрудничества налоговых органов с налогоплательщиком. В этом случае налогоплательщику может предоставляться возможность выбора по отдельным налоговым вопросам (ведение отчётности, использование налоговых льгот, порядок уплаты налога). Также ФНС России может заключать с налогоплательщиком соглашения для решения отдельных проблемных ситуаций, например, о предоставлении отсрочки (рассрочки) по налогам.

Основными функциями налогового администрирования являются налоговое планирование, учет, налоговый контроль, анализ и налоговое регулирование.

Управление администрированием налога на прибыль регулируется письмом ФНС России от 27.04.2007 № ММ-6-02/356 «Об администрировании налога на прибыль организаций».

Обратим внимание на то, что каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом и не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок, на что указывают положения ст. 9 федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

1.4. Управление урегулирования задолженности и обеспечения процедур банкротства

ФНС России является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, ответственным за представление требований об уплате обязательных платежей и денежных обязательств Российской Федерации в делах о банкротстве и в процедурах банкротства.

В ст. 3 федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» изложены признаки банкротства юридического лица: «Юридическое лицо считается неспособным удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам, выпла-

те выходных пособий и (или) оплате труда работников, состоящих или состоявших в трудовых отношениях, а также исполнить обязательства по уплате обязательных платежей, если соответствующие обязательства и (или) обязанность не были исполнены им в течение трех месяцев с момента их наступления».

Выделяют 4 вида банкротства организации.

Вид банкротства	**Значение**
Реальное	при котором юридическое лицо не может восстановить финансовое положение даже после финансового оздоровления
Техническое	возникает в случае, когда юридическое лицо имеет просрочку по задолженности, но при этом объём его активов выше, чем сумма долговых обязательств. После проведения оздоровительных процедур и реализации активов организация может выйти из состояния банкротства и продолжить работу
Фиктивное	при котором юридическое лицо специально подаёт заведомо ложную информацию о своём плохом финансовом положении
Преднамеренное	при котором руководитель юридического лица специально доводит его до критического состояния, чтобы объявить себя банкротом

При выявлении фиктивного и преднамеренного видов банкротства организации суд откажет в признании банкротом и вынесет решение об административном или уголовном наказании заявителя.

В ст. 27 федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» приведены **процедуры, применяемые в деле о банкротстве:** «При рассмотрении дела о банкротстве должника — юридического лица применяются следующие процедуры: наблюдение; финансовое оздоровление; внешнее управление; конкурсное производство; мировое соглашение.

При рассмотрении дела о банкротстве гражданина, в том числе индивидуального предпринимателя, применяются реструктуризация долгов гражданина, реализация имущества гражданина, мировое соглашение».

Можно выделить четыре основные этапа процедуры банкротства:

○ 1 этап	○ наблюдение
○ 2 этап	○ финансовое оздоровление (санация)
○ 3 этап	○ внешнее управление
○ 4 этап	○ конкурсное производство

На любом этапе процесса банкротства возможно заключение мирового соглашения. Например, стороны могут договориться о перераспределении графика платежей, продлении срока кредита и о других условиях. Соглашение одобряется собранием кредиторов, после чего суд его утверждает. В специальном документе фиксируются все условия, сроки и порядок исполнения обязательств. По завершении этих шагов процедура банкротства считается завершённой.

Этап наблюдения является первым в процессе банкротства. На этом этапе суд назначает арбитражного управляющего, который отвечает за сохранение имущества, проводит анализ финансового состояния должника и осуществляет учёт требований кредиторов.

Судебные приставы снимают арест с имущества должника. Организация освобождается от ежемесячных обязательных платежей, прекращают начисляться штрафы и пени. За десять дней до завершения данной стадии процедуры банкротства организации арбитражный управляющий проводит собрание кредиторов. В зависимости от его результатов выносится решение о переходе при банкротстве юридических лиц к финансовому оздоровлению либо к внешнему управлению. Такое решение может принять только суд.

Финансовая санация. На этом этапе организация стремится преодолеть свои финансовые трудности и выполнить свои обязательства перед кредиторами, погасив долги. Процесс восстановления финансовой устойчивости происходит под руководством антикризисного управляющего, назначаемого судом. В ходе финансового оздоровления организации могут быть проведены значительные изменения в её структуре. Так, возможно её преобразование, которое может включать в себя слияние с другой организацией, разделение, поглощение со стороны другой компании, преобразование в акционерное обще-

ство, приватизацию или сдачу в аренду, если организация является государственным предприятием. Это может включать как внутренние изменения, так и внешнее взаимодействие с другими юридическими лицами для улучшения финансового положения и восстановления платежеспособности компании.

Внешнее управление. На данном этапе руководство организации передается внешнему управляющему, который получает полномочия, заменяющие полномочия её текущего руководства. Внешний управляющий разрабатывает детализированный план восстановления финансовой устойчивости организации и пытается его внедрить в жизнь. Этот процесс включает в себя анализ всех проблемных аспектов, поиски возможных решений и реализацию шагов, направленных на улучшение финансового состояния компании. Если управляющему удается успешно реализовать план, погасить все долги, то процедура банкротства прекращается. В противном случае, если план не дает положительных результатов, и организация не может рассчитаться с долгами, начинается следующий этап — конкурсное производство.

Конкурсное производство. На этой стадии организация официально признается банкротом. После признания компании банкротом назначается конкурсный управляющий, который берет на себя функции по инвентаризации имущества компании. Для этого привлекается независимый оценщик, который оценивает активы организации. Впоследствии имущество выставляется на продажу через аукционы, а вырученные средства направляются на погашение долгов перед кредиторами. После завершения процесса ликвидации имущества и удовлетворения требований кредиторов, в Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ) вносится запись о ликвидации организации. На этом этапе процесс банкротства юридического лица завершен, и компания прекращает свое существование.

Для сведения приведем нормативные правовые акты о проведении финансового анализа должника (банкрота): постановления Правительства РФ № 367 от 25.06.2003 «Об утверждении правил проведения арбитражным управляющим финансового анализа» и № 855 от 27.12.2004 «Об утверждении временных правил проверки арбитражным управляющим наличия признаков фиктивного и преднамеренного банкротства», а также федеральный закон от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации».

1.5. Взаимодействие налоговых органов и иных государственных органов при осуществлении налогового контроля

Организация взаимодействия органов Федерального казначейства, налоговых и финансовых органов направлена на обеспечение достоверности данных по учету доходов, поступающих в бюджетную систему, и реализацию контрольных функций в целях увеличения собираемости налогов и других обязательных платежей.

Взаимодействие ФНС России с Федеральной службой судебных приставов осуществляется в соответствии с федеральным законом от 02.10.2007 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве». Налоговые органы взаимодействуют со службой судебных приставов по принудительному исполнению постановлений налоговых органов о взыскании налога, сбора, пени за счет имущества должника-организации.

Правовую основу взаимодействия ФНС России и МВД России составляют НК РФ, федеральный закон «О полиции», совместный приказ МВД и ФНС России от 30.06.2009 № 495/№ ММ-7-2-347 «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений», Соглашение от 13.10.2010 № 1/8656 и ММВ-27-4/11 «О взаимодействии между МВД России и ФНС России».

Вопросам взаимодействия ФНС России, следственных органов и МВД России посвящены ст. 36 и 37 НК РФ в которых указывается:

По запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках (п. 1 ст. 36).

При выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных НК РФ к полномочиям налоговых органов, органы внутренних дел, следственные органы обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения (п. 2 ст. 36).

Органы внутренних дел, следственные органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов и налоговым агентам вследствие своих неправомерных действий (решений) или без-

действия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников этих органов при исполнении ими служебных обязанностей (ст. 37).

В соответствии п. 34 ст. 12 федерального закона «О полиции» на полицию возлагается обязанность направлять материалы в налоговый орган для принятия по ним решения при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных законодательством РФ к полномочиям налоговых органов.

Согласно приказу МВД и ФНС России «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений» ФНС России взаимодействует с органами внутренних дел при организации совместных выездных налоговых проверок.

В целях обеспечения координации действий участников выездной (повторной выездной) налоговой проверки непосредственно перед ее началом либо перед принятием решения о внесении изменений в решение о проведении выездной налоговой проверки должностными лицами налогового органа и сотрудниками МВД России, которые привлечены к проведению налоговой проверки, проводится рабочее совещание, на котором определяются и согласуются ключевые направления предстоящей или текущей проверки. В ходе совещания разрабатывается аналитическая схема выявления нарушений налоговым органом законодательства о налогах и сборах со стороны налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента на основе имеющейся информации. Также обсуждаются вопросы организации и тактики обеспечения безопасности для защиты жизни и здоровья сотрудников, проводящих проверку.

Сотрудники органов внутренних дел принимают участие в выездных налоговых проверках на основании мотивированного запроса налогового органа, подписанного руководителем (заместителем руководителя) налогового органа. Основаниями для направления мотивированного запроса могут являться:

а) наличие у налогового органа данных, свидетельствующих о возможных нарушениях налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах, и необходимости проверки указанных данных с участием сотрудников органов внутренних дел;

б) назначение выездной (повторной выездной) налоговой проверки на основании материалов о нарушениях законодательства о налогах и сборах, направленных органом внутренних дел в налоговый орган, для принятия по ним решения в соответствии с п. 2 ст. 36 НК РФ;

в) необходимость привлечения сотрудников органа внутренних дел для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля (выемка документов, проведение исследования, опроса, осмотра помещений и т. д.);

г) необходимость содействия должностным лицам налогового органа, проводящим проверку, в случаях воспрепятствования их законной деятельности, а также обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья указанных лиц, при исполнении ими должностных обязанностей.

Основаниями для отказа в удовлетворении запроса налогового органа о привлечении органа внутренних дел к участию в выездной налоговой проверке могут быть следующие ситуации:

1. Отсутствие в запросе налогового органа фактов, которые могут свидетельствовать о возможных нарушениях законодательства о налогах и сборах со стороны организаций или физических лиц. Это означает, что запрос не содержит достаточных оснований для привлечения правоохранительных органов, так как нет указаний на потенциальные правонарушения.

2. Несоответствие цели, изложенной в запросе налогового органа, компетенции органов внутренних дел. То есть, если цель привлечения сотрудников правоохранительных органов не соответствует их полномочиям и задачам, которые они могут решать в рамках проверки.

3. Отсутствие обоснования необходимости привлечения сотрудников органов внутренних дел как специалистов или для обеспечения мер безопасности, направленных на защиту жизни и здоровья проверяющих. Это может включать в себя ситуацию, когда налоговый орган не смог доказать, что без участия правоохранительных органов невозможно обеспечить безопасность или выполнить специализированные функции в ходе проверки.

В рамках Соглашения «О взаимодействии между МВД России и ФНС России» определяется организация взаимодействия между ор-

ганами внутренних дел и налоговыми органами на различных уровнях, включая следующие ключевые направления:

— Предупреждение и пресечение преступлений, а также административных правонарушений в сфере налогообложения.

— Выявление и расследование преступлений, связанных с нарушениями налогового законодательства.

— Повышение уровня налоговой дисциплины в экономической сфере и обеспечение полноты и своевременности уплаты налогов и сборов в государственные бюджеты всех уровней и государственные внебюджетные фонды.

Особое внимание в рамках взаимодействия уделяется проблемам неправомерного возмещения из федерального бюджета сумм налога на добавленную стоимость (НДС), что становится отдельным направлением сотрудничества между МВД и ФНС России.

Порядок и методы взаимодействия между налоговыми и правоохранительными органами регламентируются отдельными приказами и/или протоколами, которые становятся неотъемлемой частью указанного Соглашения. Для реализации мероприятий взаимодействия, а также для координации совместных действий на всех уровнях, могут быть созданы рабочие группы, включающие сотрудников как органов внутренних дел, так и налоговых органов Российской Федерации. Такие группы будут отвечать за оперативное взаимодействие, анализ ситуации и принятие решений по вопросам, связанным с налоговыми правонарушениями и обеспечением правопорядка в этой сфере.

Приведем еще один документ о взаимодействии МВД и ФНС России. Это приказ МВД России от 29.05.2017 № 317, ФНС России № ММВ-7-2/481@ «О порядке представления результатов оперативно-розыскной деятельности налоговому органу».

ФНС России взаимодействует с ФТС России. Такое сотрудничество регламентировано п. 3 ст. 82 НК РФ. Взаимодействие ФТС и ФНС России осуществляется на основе Соглашения о сотрудничестве Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы (заключено в г. Москве 21.01.2010 № 01-69/1, № ММ-27-2/1). Можно выделить и другие формы взаимодействия: издание совместных приказов; согласование и утверждение планов совместной работы; разработка новых информационных технологий, направленных на интеграцию информационных ресурсов ФНС и ФТС России.

ФНС России взаимодействует с государственными внебюджетными фондами. Основная цель сотрудничества налоговых органов с фондами обязательного медицинского страхования — совершенствование совместного контроля над полнотой, правильностью и своевременностью внесения страховых взносов в фонды обязательного медицинского страхования. Их деятельность регламентируется письмом Федерального фонда медицинского страхования № 2469/23-И и Государственной налоговой службы РФ № ВГ-6-07/411 от 13.06.1996. Основная цель взаимодействия налоговых органов и Социального фонда РФ — контроль над своевременным и полным поступлением страховых взносов в Социальный фонд РФ. Их деятельность регламентируется совместным письмом Пенсионного фонда РФ № ВБ-01-27/3628 и Государственной налоговой службы РФ № ВГ-6-15/342 от 21.06.1995.

При взаимодействии с судебными органами налоговый орган может выступать истцом и ответчиков. Налоговые споры с организациями и индивидуальными предпринимателями рассматриваются в арбитражном суде.

Тестовые задания:

1. Нормативная правовая база налогового контроля состоит из:

а) трех уровней;

б) четырех уровней;

в) двух уровней.

2. Налоговый контроль — это:

а) деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ;

б) деятельность государства по контролю за соблюдением налогового законодательства;

в) деятельность физических лиц по контролю уплаты налогов в бюджет РФ.

3. Какая деятельность признается налоговым контролем согласно ст. 82 НК РФ?

а) Деятельность органов, осуществляющих государственное регулирование цен на товары и услуги.

б) Деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

в) Деятельность судебных органов по решению налоговых споров.

4. Какая организация является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти в области налогового контроля?

а) Министерство финансов РФ.

б) Федеральная налоговая служба России.

в) Государственная налоговая инспекция.

5. Какие функции выполняет Федеральная налоговая служба?

а) Только разработка законопроектов в области налогообложения.

б) Контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, методологическое обеспечение налогового администрирования.

в) Участие в судебных разбирательствах по налоговым делам.

6. Какие из следующих прав налоговые органы имеют в процессе налогового контроля?

а) Могут требовать от налогоплательщиков предоставление документов и проводить налоговые проверки.

б) Могут только уведомлять налогоплательщиков о предстоящих проверках.

в) Могут лишь консультировать налогоплательщиков по вопросам налогообложения.

7. Что может сделать Федеральная налоговая служба, если налогоплательщик уклоняется от выполнения своих обязательств?

а) Взять у налогоплательщика письменные обязательства о добровольной уплате налогов.

б) Приостановить операции по счетам и наложить аресты на имущество.

в) Перевести дело в международный суд.

8. Какие органы входят в единую централизованную систему контроля за налогами и сборами в РФ?

а) Только федеральные налоговые органы.

б) Федеральный орган исполнительной власти и его территориальные органы.

в) Только местные органы исполнительной власти.

9. Какое из следующих полномочий налоговые органы могут использовать для контроля за правильностью исчисления налогов?

а) Проводить выборочные налоговые проверки.

б) Требовать от налогоплательщиков уточнение отчетности без проведения проверок.

в) Налагать штрафы без проведения проверок.

10. Что может произойти с налоговыми органами и должностными лицами в случае неправомерных действий?

а) Они могут быть уволены без последствий.

б) Они могут быть привлечены к дисциплинарной, материальной и уголовной ответственности.

в) Они могут быть переведены в другие органы без ответственности.

11. Кроме общих функций, налоговые инспекции по районам в городах, городах без районного деления и инспекции ФНС России межрайонного уровня выполняют:

а) оперативно-розыскную деятельность;

б) взимание налогов и сборов, штрафов и пеней;

в) взыскание недоимки и пени по налогам и сборам.

12. Налоговые органы вправе расчетным путем определять подлежащие уплате суммы налогов в следующих случаях:

а) ликвидации или банкротства организации;

б) несоответствия темпов роста расходов темпам роста доходов организации;

в) отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру помещений и территорий.

13. Налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом сведения о налогоплательщике, за исключением сведений:

а) о банковском счете налогоплательщика;

б) о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;

в) содержащихся в документах, дающих право на осуществление предпринимательской деятельности.

14. Форма налогового контроля — это:

а) мероприятия, осуществляемые органами финансового контроля предприятия;

б) комплекс определенных мероприятий, осуществляемых налоговыми органами на постоянной основе;

в) действия контролирующих органов, направленные на предупреждение налоговых преступлений.

15. Инвентаризация имущества представляет собой проверку:

а) наличия готовой продукции и денежных средств путем пересчета, обмера, взвешивания и последующего сопоставления фактического наличия с учетными данными;

б) наличия документов на имущество предприятия на определенный момент времени;

в) наличия имущества предприятия на определенный момент путем пересчета, обмера, взвешивания ценностей, сверки расчетов с дебиторами и кредиторами и последующего сопоставления фактического наличия имущества с учетными данными.

16. Основной функцией ФНС России как центрального аппарата налоговых органов является:

а) проведение выездных налоговых проверок;

б) разработка методических рекомендаций для налоговых органов;

в) разработка налоговой политики государства;

г) предупреждение и выявление коррупции в налоговых органах;

д) оперативно-бухгалтерский учет налогоплательщиков.

17. Налоговые органы имеют право:

а) конфисковать имущество, на которое наложен арест, в случае неуплаты налога.

б) требовать от налогоплательщиков документы, служащие основанием для исчисления и уплаты налога;

в) производить обыск и допрос граждан при наличии подозрений в совершении ими налоговых правонарушений;

г) требовать от налогоплательщиков документы, составляющие государственную тайну;

д) проникнуть в помещение помимо воли налогоплательщика и поставить в известность об этом прокурора в течение 24 ч.

18. На налоговые органы возложена обязанность согласно НК РФ:

а) проводить разъяснительную работу по применению налогового законодательства;

б) проводить налоговые проверки налогоплательщиков;

в) проводить оперативно-следственные мероприятия с последующей передачей их материалов в суд;

г) взыскивать налоговые санкции с лиц, совершивших налоговые правонарушения.

д) предупреждать и выявлять коррупцию в налоговых органах.

Контрольные вопросы

1. Какие имеются виды, формы и методы налогового контроля?
2. Понятие налогового контроля.
3. Назовите уровни нормативной правовой базы налогового контроля.
4. Что является объектом и предметом налогового контроля?
5. Цели и задачи налогового контроля.
6. Какие государственные органы осуществляют налоговый контроль?
7. Какие основные функции выполняет ФНС России?
8. Какие основные задачи решает ФНС России?
9. В какой части осуществляется налоговый контроль в ФТС РФ?
10. Каким образом осуществляется взаимодействие ФНС и МВД России при осуществлении налогового контроля?
11. Каков порядок постановки на учет и снятия с учета организаций и физических лиц?

ГЛАВА 2. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

2.1. Налоговая система, налоговые отношения

Система налогового контроля представляет собой одну из подсистем более широкой структуры финансового контроля, которая состоит из множества взаимосвязанных элементов, образующих целостную и функционирующую систему. Включая в себя как отдельные компоненты, так и их взаимодействие, она обеспечивает функционирование и эффективность налогового механизма. Основными составляющими системы налогового контроля являются следующие элементы:

1. Налоги и сборы, которые взимаются государством с юридических и физических лиц. Эти налоги и сборы являются основным источником финансирования государственных расходов и обеспечения социально-экономической стабильности страны.

2. Принципы, формы и методы, которые используются для установления налогов и сборов. Здесь важно отметить разнообразие подходов, применяемых для определения размера налоговых обязательств, а также для установления ставок, льгот и особенностей взимания налогов.

3. Регулирующие законодательные акты, которые определяют правила и нормы, в рамках которых осуществляется налоговый контроль. Эти акты включают в себя как федеральные законы, так и подзаконные акты, разъясняющие детали налогового регулирования на уровне субъектов Федерации.

4. Формы и методы налогового контроля, а также ответственность за нарушение налогового законодательства. Контроль за соблюдением налоговых обязательств и эффективностью системы налогового обложения является важной частью налоговой системы, и эта область охватывает как проверочные процедуры, так и санкции за нарушение правил.

Основы налоговой системы, которая действует в Российской Федерации в настоящее время, заложены еще в 1991 году, когда был принят значительный пакет законов, касающихся отдельных видов налогов. Эти законы вступили в силу с 1 января 1992 года, что стало важным этапом в формировании современной налоговой системы страны. Важнейшим документом, который установил общие принципы и основные положения налоговой политики в Российской Федерации, стал Закон Российской Федерации от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Этот закон определил основные принципы организации налоговой системы и стал основой для дальнейшего развития налогового законодательства страны.

На данный момент налоговые отношения регулируются НК РФ, который представляет собой основополагающий документ для всех налоговых и финансовых взаимодействий на территории России. Налоговая система Российской Федерации, согласно НК РФ, включает в себя совокупность налогов и сборов, которые взимаются с физических и юридических лиц в порядке, установленном государством. Эти налоги и сборы представляют собой основной инструмент финансового обеспечения государства и регулирования его экономической политики.

Понятие налоговой системы является гораздо более объемным и многогранным. Это целостное явление, которое состоит из ряда взаимосвязанных и функционирующих частей. Каждая из этих частей выполняет свою специфическую роль в общей системе, при этом они все связаны между собой общей целью: обеспечением необходимого уровня государственных доходов, поддержанием экономической стабильности и реализации социальной политики.

Один из важнейших элементов налоговой системы — это разнообразие налогов и сборов, взимаемых государством с юридических и физических лиц. Эти налоги формируют основу государственного бюджета и являются основной частью системы перераспределения финансовых ресурсов в стране. Налоговые отношения, возникающие между государством и налогоплательщиками, регулируются различными законодательными актами. Поэтому важным элементом налоговой системы является компетенция государственных органов, как законодательных, так и исполнительных, которые разра-

батывают и принимают законодательные акты, а также обеспечивают их исполнение.

В рамках их деятельности разрабатываются принципы и подходы для построения налоговой системы, формируются методы расчета налогов и сборов, устанавливаются различные льготы и скидки. Принципы налогообложения включают в себя справедливость, универсальность и транспарентность, которые обеспечивают эффективность всей системы.

Следующим важным элементом налоговой системы является совокупность налоговых органов, которые непосредственно занимаются организацией и выполнением контроля за правильностью и полнотой исчисления налогов, а также за своевременностью их уплаты. Эти органы имеют важную роль в поддержании порядка в системе налогообложения, обеспечивая соблюдение налогового законодательства и проведение налоговых проверок.

2.2. Понятие налогового контроля. Цели и задачи налогового контроля. Объект и предмет налогового контроля

Налоговый контроль — один из видов государственного финансового контроля, наряду с бюджетным, внебюджетным, таможенным и валютным контролем. Общие положения о налоговом контроле приведены в ст. 82 НК РФ.

Налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ.

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

При осуществлении налогового контроля не допускаются сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике (плательщике сбора, плательщике страховых взносов, налоговом агенте), полученной в нарушение положений Конституции РФ, международных договоров РФ, НК РФ, федеральных законов, а также

в нарушение требования об обеспечении конфиденциальности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности адвокатскую и аудиторскую тайны.

В случае если международным договором РФ по вопросам налогообложения предусмотрена возможность участия компетентного органа иностранного государства (территории) в осуществлении в соответствующей части налогового контроля в РФ, налоговая проверка, налоговый мониторинг могут проводиться с участием такого компетентного органа по его запросу в соответствии с международными договорами РФ и НК РФ.

Основная цель налогового контроля — обеспечение соблюдения налогового законодательства участниками налоговых правоотношений: налогоплательщиками, налоговыми агентами и другими субъектами налоговых правоотношений.

Целями налогового контроля являются:

— предупреждение налоговых правонарушений;

— выявление налоговых правонарушений;

— привлечение к ответственности лиц, нарушивших налоговое законодательство.

Согласно ст. 6 закона РФ от 21.03.1991 № 943–1 «О налоговых органах Российской Федерации» **главной задачей налоговых органов** является контроль:

— соблюдения законодательства о налогах и сборах;

— правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты (перечисления) в бюджетную систему РФ налогов, сборов и страховых взносов, соответствующих пеней, штрафов, процентов;

— правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты (перечисления) в бюджетную систему РФ иных обязательных платежей, установленных законодательством РФ.

Объектом налогового контроля являются действия участниками налоговых правоотношений (налогоплательщиков, плательщиков сборов) по исчислению и уплате (удержанию и перечислению в качестве налоговых агентов) налогов и сборов.

Предметом налогового контроля являются:

- бухгалтерские книги
- бухгалтерская отчетность
- налоговые декларации
- договоры
- приказы
- иные документы, так или иначе связанные с исчислением и уплатой налогов

Содержание налогового контроля охватывает широкий спектр мероприятий, направленных на обеспечение полноты, точности и своевременности исполнения налоговых обязательств. К основным задачам налогового контроля относятся:

1. Наблюдение за деятельностью подконтрольных объектов — это постоянный мониторинг действий организаций и физических лиц, осуществляющих деятельность, подлежащую налогообложению, в целях выявления нарушений и своевременного реагирования на них.

2. Учет конкретных нарушений и анализ причин их возникновения — сбор данных о нарушениях налогового законодательства и глубокий анализ факторов, которые способствуют их появлению. Это включает выявление слабых мест в системе налогообложения и устранение проблемных зон.

3. Анализ собранной информации, выявление тенденций и причин, а также разработка прогнозов — систематическая обработка собранных данных в целях выявления ключевых тенденций в налоговых правонарушениях, а также разработка прогнозов для предупреждения возможных нарушений в будущем.

4. Проверка исполнения обязательств по налогообложению — оценка того, как организации и физические лица выполняют свои обязательства по исчислению и уплате налогов, что позволяет выявить несоответствия и дефекты в финансовых отчетах.

5. Проверка регистрации налогоплательщиков — контроль за правильностью и своевременностью регистрации организаций и физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность, на налоговом учете, что является основой для корректного налогообложения.

6. Проверка учета доходов и расходов — анализ правильности учета доходов и расходов объектов налогообложения, а также проверка своевременности подачи налоговых деклараций и точности данных, указанных в них.

7. Контроль за выполнением обязательств налоговыми агентами — проверка правильности удержания и перечисления налогов налоговыми агентами в соответствующие бюджеты, включая внебюджетные фонды, что обеспечивает точность и полноту поступлений в бюджет.

8. Проверка соблюдения налогового законодательства банками — контроль за деятельностью банков, включая проверку правильности и своевременности исполнения платежных поручений налогоплательщиков и инкассовых поручений налоговых органов, а также списания налогов и пеней с расчетных счетов организаций.

9. Контроль за использованием контрольно-кассовой техники — проверка правильности использования кассовых аппаратов и других средств для учета расчетов с населением, что способствует предотвращению уклонения от налогообложения.

10. Предупреждение и предотвращение нарушений законодательства — разработка и внедрение эффективных мер по предотвращению нарушений налогового законодательства и устранению факторов, способствующих их возникновению.

11. Выявление нарушителей налогового законодательства и привлечение их к ответственности — выявление лиц, нарушающих налоговое законодательство, и привлечение их к юридической ответственности в установленном порядке.

12. Выявление проблемных групп налогоплательщиков — анализ группы налогоплательщиков, которые систематически нарушают налоговые обязательства, в целях разработки мероприятий для повышения их налоговой дисциплины.

13. Принятие мер по возмещению ущерба, причиненного государству, — принятие активных мер по возмещению ущерба, который был причинен государству в результате неисполнения налоговых

обязательств со стороны налогоплательщиков, что может включать штрафы, пени или другие санкции.

Таким образом, налоговый контроль охватывает не только проверку правильности уплаты налогов, но и предупреждение нарушений, анализ причин налоговых правонарушений и внедрение эффективных механизмов для устранения возможных проблем.

Организация налогового контроля — это комплексное понятие, которое включает в себя следующие элементы:

— нормативно-правовую базу;

— органы (субъекты), осуществляющие налоговый контроль;

— объекты налогового контроля;

— формы и методы его организации.

Налоговые органы РФ — это единая система контроля и надзора за соблюдением законодательства о налогах и сборах. Кроме того, налоговые органы — это орган контроля и надзора за соблюдением валютного законодательства (в пределах компетенции налоговых органов).

Налоговый контроль осуществляется в рамках процедурно-процессуальной деятельности налоговых органов, основу которой составляют конкретные формы и методы, о которых будет подробно изложено далее в параграфах 2.7. и 2.8. данной главы.

2.3. Учет организаций и физических лиц

ФНС России имеет статус уполномоченного федерального органа исполнительной власти, осуществляющего государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей.

Налоговый учет налогоплательщиков. В целях проведения налогового контроля организации и физические лица подлежат постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения организации; месту нахождения ее обособленных подразделений; месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств.

Постановка на учет организаций и индивидуальных предпринимателей в налоговом органе осуществляется на основании сведений, содержащихся в едином государственном реестре юридических лиц, едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей. Постановка на учет физических лиц осуществляется налоговым органом

по месту жительства физического лица на основе информации, предоставляемой уполномоченными органами, либо на основании заявления физического лица. В случае возникновения у налогоплательщиков затруднений с определением места постановки на учет решение на основе представленных ими данных принимается налоговым органом. Налоговые органы на основе имеющихся данных и сведений о налогоплательщиках обязаны обеспечить постановку их на учет.

ГК РФ в ст. 23 и 51 устанавливает необходимость государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

2.3.1. Порядок постановки на учет и снятия с учета организаций и физических лиц

Федеральный закон от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» регулирует отношения, возникающие в связи с государственной регистрацией юридических лиц при их создании, реорганизации и ликвидации, при внесении изменений в их учредительные документы, государственной регистрацией физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и государственной регистрацией при прекращении физическими лицами деятельности в качестве индивидуальных предпринимателей. Порядок постановки на учет и снятия с учета регулируется ст. 83 и 84 НК РФ.

Предпринимательская деятельность, осуществляемая без государственной регистрации или с нарушением правил регистрации, является незаконной и предусматривает ответственность в соответствии со ст. 14.1 КоАП и ст. 171 УК РФ.

Регистрация юридического лица или индивидуального предпринимателя — это процесс внесения в Единый государственный реестр сведений о создании юридического лица или приобретении физическим лицом статуса индивидуального предпринимателя. В РФ существует два таких реестра — Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРИЛ) и Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП).

Государственная регистрация юридических лиц и индивидуальных предпринимателей осуществляется ФНС России (ее территориальными органами) в соответствии с п. 5.3.1 Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного постановлением Правитель-

ства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе».

Учет **физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями**, осуществляется также по месту жительства на основе информации, предоставляемой органами опеки и попечительства, органами, осуществляющими государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, органами, осуществляющими регистрацию транспортных средств, и др. Сами физические лица **не обязаны** совершать какие-либо активные действия для постановки на учет в налоговых органах.

Цели учета организаций и физических лиц

Налоговый учет физических лиц и организаций был разработан в целях постоянного сбора сведений об участниках налоговых правоотношений, а также проверки целесообразности их деятельности, регулярного соблюдения существующих налоговых норм, ведения постоянного учета новых участников. К дополнительным целям налогового учета физических лиц и организаций можно отнести следующие:

— регулярное проведение различных мероприятий по налоговому контролю, дальнейшее составление отчетности в соответствии с полученными результатами;

— постоянный сбор актуальной информации о текущем состоянии налогообложения в целях повышения его эффективности и внедрения более продуктивных способов контроля и учета;

— своевременное предоставление налогоплательщикам необходимой информации о налогах и сборах как по их заявлению, так и автоматически;

— быстрая и качественная обработка, а также проверка и сверка документации, регулярно поступающей от налогоплательщиков, включая налоговые декларации, справки и иные формы отчетности за определенные налоговые периоды;

— предоставление имеющейся статистической информации в вышестоящие инстанции в целях осуществления полноценного контроля налоговой деятельности и соблюдения всех установленных норм, правил и порядка;

— иные цели, которые направлены на максимальную эффективность при исполнении своих обязательств как налогоплательщиками, так и сотрудниками налоговых инспекций.

Процедуру регистрации юридического лица или индивидуального предпринимателя можно разделить на несколько этапов.

Подготовка к регистрации организации или индивидуального предпринимателя. Перед регистрацией требуется подготовить всю необходимую информацию, оформить документы и оплатить государственную пошлину. Следует определить виды деятельности, выбрать систему налогообложения, подготовить копии требуемых документов, составить заявление о регистрации по установленной форме и нотариально заверить подпись заявителя. При регистрации юридического лица требуется также разработать учредительные документы, определить размер уставного капитала, порядок и форму его внесения, а также порядок распределения долей между учредителями.

Непосредственно регистрация. Подготовленные документы подаются в налоговый орган, где происходит регистрация организации или индивидуального предпринимателя и сведения о регистрации, вносятся в один из Единых государственных реестров.

Постановка на учет как физических лиц, так и организаций может быть осуществлена только в том случае, если данными лицами были соблюдены все необходимые условия и порядок, предусмотренные нормами действующего налогового законодательства. К основным условиям можно отнести: достижение необходимого возраста, полную дееспособность, наличие всех необходимых документов у физических лиц либо организаций.

Юридические лица обязаны предоставить полный комплект документов, отражающих все проведенные расчеты, а также другие бухгалтерские отчеты и документы, которые могут быть запрошены уполномоченным представителем налогового органа в процессе проверки.

За государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств взимается государственная пошлина. Размеры и порядок взимания государственной пошлины устанавливаются гл. 25.3 НК РФ.

Конечным результатом государственной регистрации является *получение документов о регистрации* юридического лица или индивидуального предпринимателя документов, подтверждающих факт внесения записи в государственный реестр (свидетельства и выписки из соответствующего государственного реестра, содержащей сведения, внесенные конкретной записью) и учредительных документов

с отметкой о государственной регистрации. Кроме этого, зарегистрированному юридическому лицу или индивидуальному предпринимателю вручают коды учета государственной статистики, уведомление из Социального фонда России и свидетельства из фонда обязательного медицинского страхования. После завершения регистрации юридическое лицо имеет право подготовить печать и открыть расчетный счет в банке.

В настоящее время ФНС России упрощена процедура государственной регистрации юридического лица, а также физического лица в качестве индивидуального предпринимателя, путем использования Интернет-сервиса «Государственная онлайн-регистрация бизнеса».

Постановка на учет, снятие с учета осуществляются бесплатно.

2.3.2. Идентификационный номер налогоплательщика

Идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) — присваивается один раз, используется на всей территории РФ и не меняется, даже если налогоплательщик меняет место жительства, фамилию и другие паспортные данные.

Об идентификационном номере налогоплательщика (ИНН) говорится в ст. 84 НК РФ. Каждый налогоплательщик указывает свой идентификационный номер в подаваемых в налоговый орган декларации, отчете, заявлении или ином документе, а также в иных случаях, предусмотренных законодательством.

Порядок и условия присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика определяются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

На основе данных учета федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, ведет Единый государственный реестр налогоплательщиков (ЕГРН) в порядке, установленном Минфином РФ. Состав сведений, содержащихся в ЕГРН, определяется Минфином РФ. Сведения о налогоплательщике с момента постановки его на учет в налоговом органе являются налоговой тайной, если иное не предусмотрено ст. 102 НК РФ.

ИНН физического лица и ИП состоит из 12 цифр:

Порядковый номер цифры ИНН ФЛ или ИП	**Значение**
1,2	код субъекта РФ (Приложение 2 к Приказу ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@), в котором налогоплательщика поставили на учет. Например, «11» — Республика Коми, «47» Ленинградская область, «53» — Новгородская область, «78»— Санкт-Петербург
3,4	номер налоговой, которая выдала ИНН
5-10	порядковый номер налогоплательщика в региональном реестре
11,12	контрольное число. Его рассчитывают по определенной формуле, чтобы проверить подлинность ИНН

ИНН юридического лица состоит из 10 цифр:

Порядковый номер цифры ИНН ЮЛ	**Значение**
1,2	код субъекта РФ (Приложение 2 к Приказу ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@), в котором налогоплательщика поставили на учет
3,4	номер налоговой, которая выдала ИНН
5-9	порядковый номер компании в региональном реестре юридических лиц
10	контрольное число

Кроме того, для организаций вводится дополнительный номер — код причины постановки на учет. Введение дополнительного номера обусловлено тем, что одна и та же организация может состоять на учете в нескольких налоговых органах по различным основаниям.

Код причины постановки на учет (КПП) — это девятизначный цифровой код, состоящий из следующей последовательности цифр:

Порядковый номер цифры КПП	Значение
1-4	код налогового органа, который осуществил постановку на учет по соответствующей причине
5,6	обозначают причину постановки на учет;
7-9	порядковый номер постановки на учет в налоговом органе по соответствующей причине

Цифры, которые указывают причину постановки на учет, могут быть в диапазоне от 01 до 50 для российских организаций и от 51 до 99 для иностранных организаций. Постановка на учет и внесение данных в Единый государственный реестр недвижимости (ЕГРН) осуществляются в течение пяти дней с момента получения соответствующих сведений или заявления от физического лица.

Налоговые органы, осуществившие постановку на учет физического лица по месту нахождения принадлежащего ему недвижимого имущества и (или) транспортных средств, а также по иным основаниям, обязаны сообщить об этом факте по каналам связи налоговому органу по месту жительства физического лица в течение одного рабочего дня со дня постановки на учет в данном налоговом органе. Если до этого момента физическое лицо не было поставлено на учет по месту жительства, то налоговый орган осуществляет постановку его на учет в течение двух дней со дня поступления сведений от налогового органа по месту нахождения недвижимого имущества и (или) транспортных средств.

ИНН может быть признан недействительным в следующих ситуациях:

— если произошли изменения в законодательных актах Российской Федерации, регулирующих порядок регистрации налогоплательщиков;

— если у организации или физического лица обнаружено несколько идентификационных номеров налогоплательщика;

— если организация была исключена из реестра налогоплательщиков в связи с ее ликвидацией;

— если организация была исключена из учета в связи с прекращением своей деятельности вследствие реорганизации, включая такие формы, как слияние, присоединение или преобразование;

— если физическое лицо было исключено из налогового учета после своей смерти.

Недействительные ИНН публикуются на сайтах управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации. ИНН, который был признан недействительным, не может быть присвоен другой организации или физическому лицу.

По ИНН контрагента можно использовать информацию о нем из официальных онлайн-сервисов, таких как: из ЕГРЮЛ и ЕГРИП; картотеки арбитражных дел; сервиса «Прозрачный бизнес» ФНС; Единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства; государственного информационного ресурса бухгалтерской отчетности.

2.4. Обязанности органов, учреждений и организаций и должностных лиц сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом налогоплательщиков

В ст. 85 НК РФ на ряд органов и учреждений возложена обязанность сообщать в налоговые органы сведения, так или иначе оказывающие влияние на статус налогоплательщиков и необходимые для своевременного учета налогоплательщиков:

Органы юстиции, выдающие лицензии на право нотариальной деятельности и наделяющие нотариусов полномочиями, обязаны сообщать в налоговый орган по месту своего нахождения о физических лицах, получивших лицензии на право нотариальной деятельности и(или) назначенных на должность нотариуса, занимающегося частной практикой, или освобожденных от нее, в течение пяти дней со дня издания соответствующего приказа.

Адвокатские палаты субъектов РФ обязаны не позднее 10-го числа каждого месяца сообщать в налоговый орган по месту нахождения адвокатской палаты субъекта РФ сведения об адвокатах, внесенные в предшествующем месяце в реестр адвокатов субъекта РФ или исклю-

ченные из указанного реестра, а также о принятых за этот месяц решениях о приостановлении (возобновлении) статуса адвокатов.

Органы, осуществляющие регистрацию (миграционный учет) физических лиц по месту жительства (месту пребывания), обязаны сообщать соответственно о фактах регистрации физического лица по месту жительства, постановки на миграционный учет (снятия с миграционного учета) по месту пребывания иностранного работника в налоговые органы по месту своего нахождения в течение десяти дней после дня регистрации, постановки на миграционный учет (снятия с миграционного учета) указанного лица.

Органы, осуществляющие выдачу иностранным гражданам или лицам без гражданства разрешений на работу или патентов, обязаны сообщать 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 для оформления разрешения на работу или патента, в налоговые органы по месту своего нахождения не позднее дня, следующего за днем принятия указанных документов.

Органы, осуществляющие государственный кадастровый учет и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество, органы (организации, должностные лица), осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать имеющиеся у них сведения о зарегистрированных недвижимом имуществе и транспортных средствах (правах и зарегистрированных сделках в отношении недвижимого имущества и транспортных средств) и об их владельцах в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, или его территориальные органы в течение десяти дней со дня соответствующей регистрации, а также ежегодно до 15 февраля представлять указанные сведения по состоянию на 1 января текущего года и (или) за иные периоды, определенные взаимодействующими органами (организациями, должностными лицами).

Уполномоченный федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по контролю (надзору) за деятельностью саморегулируемых организаций арбитражных управляющих, оценщиков, обязан не позднее 10-го числа каждого месяца сообщать в налоговый орган по месту своего нахождения сведения за предшествующий месяц об арбитражных управляющих, оценщиках, зани-

мающихся частной практикой, — членах соответствующих саморегулируемых организаций, внесенных в сводные реестры членов указанных саморегулируемых организаций, исключенных из таких реестров, о прекращении оценщиком занятия частной практикой.

Федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности обязан не позднее 10-го числа каждого месяца сообщать в налоговый орган по месту своего нахождения сведения за предшествующий месяц о занимающихся частной практикой патентных поверенных, зарегистрированных в Реестре патентных поверенных Российской Федерации, исключенных из указанного реестра, восстановленных в указанном реестре, о прекращении патентным поверенным занятия частной практикой.

Органы (учреждения), уполномоченные совершать нотариальные действия, и нотариусы, занимающиеся частной практикой, обязаны сообщать о выдаче свидетельств о праве на наследство и о нотариальном удостоверении договоров дарения в налоговые органы соответственно по месту своего нахождения, месту жительства не позднее пяти дней со дня соответствующего нотариального удостоверения, если иное не предусмотрено настоящим кодексом. При этом информация об удостоверении договоров дарения должна содержать сведения о степени родства между дарителем и одаряемым.

Органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию пользователей природными ресурсами, а также лицензирование деятельности, связанной с пользованием этими ресурсами, обязаны сообщать о предоставлении прав на такое пользование в налоговые органы по месту своего нахождения в течение десяти дней после регистрации (выдачи соответствующей лицензии, разрешения) природопользователя.

Органы, осуществляющие выдачу и замену документов, удостоверяющих личность гражданина РФ на территории РФ, обязаны сообщать в налоговый орган по месту жительства гражданина сведения:

— о фактах первичной выдачи или замены документа, удостоверяющего личность гражданина РФ на территории РФ, и об изменениях персональных данных, содержащихся во вновь выданном документе, в течение пяти дней со дня выдачи нового документа.

— о фактах подачи гражданином в эти органы заявления об утрате документа, удостоверяющего личность гражданина РФ на территории РФ, в течение трех дней со дня его подачи.

Орган, уполномоченный вести реестр филиалов и представительств международных организаций и иностранных некоммерческих неправительственных организаций, реестр представительств иностранных религиозных организаций, открытых в Российской Федерации, обязан сообщать в налоговый орган по месту своего нахождения о внесении сведений в соответствующий реестр (об изменениях, вносимых в реестр) в течение десяти дней со дня внесения указанных сведений (изменений).

Социальный фонд России обязан сообщать в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, следующие сведения:

1) о регистрации (снятии с регистрационного учета) застрахованных лиц в системе обязательного пенсионного страхования, а также об изменениях указанных сведений в течение десяти дней со дня соответствующей регистрации (снятия с регистрационного учета) или изменения указанных сведений;

2) о лицах, в отношении которых органами Фонда пенсионного и социального страхования РФ приняты решения о назначении пенсии, прекращении выплаты пенсии, о лицах, относящихся к инвалидам, включая детей-инвалидов, ветеранах боевых действий, ветеранах труда;

3) об опекунах и о попечителях, недееспособных и ограниченных в дееспособности гражданах, сведения о которых размещены органами опеки и попечительства в государственной информационной системе «Единая централизованная цифровая платформа в социальной сфере» и содержатся в банке данных о законных представителях лиц, имеющих право на получение мер социальной защиты (поддержки) (в том числе сведения о внесении исправлений или изменений в указанные сведения), в течение пяти дней со дня их размещения.

Потребительские кооперативы обязаны сообщать сведения о полном внесении паевых взносов за недвижимое имущество, предоставленное своим членам и иным лицам, имеющим право на паенакопления, в налоговый орган по субъекту Российской Федерации по месту своего нахождения в течение десяти дней со дня полного внесения соответствующего паевого взноса.

Формы и форматы представляемых на бумажном носителе или в электронной форме в налоговые органы сведений, предусмотренных ст. 85 НК РФ, а также порядок заполнения форм утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по

контролю и надзору в области налогов и сборов. Сведения, указанные в ст. 85 НК РФ, представляются в налоговые органы бесплатно.

Территориальный орган Федерального казначейства (иной орган, осуществляющий открытие и ведение лицевых счетов в соответствии с бюджетным законодательством РФ) обязан сообщить об открытии (о закрытии, об изменении реквизитов) лицевого счета организации в налоговый орган по месту своего нахождения в электронной форме в течение трех дней со дня соответствующего события с использованием единой системы межведомственного электронного взаимодействия и подключаемых к ней региональных систем межведомственного электронного взаимодействия или иным способом в электронной форме.

Формы, форматы сообщений об открытии (о закрытии, об изменении реквизитов) лицевых счетов организациям в Федеральном казначействе (ином органе, осуществляющем открытие и ведение лицевых счетов в соответствии с бюджетным законодательством РФ), перечень видов лицевых счетов, о которых сообщается в налоговые органы, и порядок сообщения Федеральным казначейством (иным органом, осуществляющим открытие и ведение лицевых счетов в соответствии с бюджетным законодательством РФ) об открытии (о закрытии, об изменении реквизитов) лицевых счетов в налоговые органы в электронной форме утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

2.5. Обязанности банков, связанные с учетом налогоплательщиков

Обязанности банков, связанные с учетом налогоплательщиков установлены ст. 86 НК РФ. *Банки открывают счета, депозиты и предоставляют право использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств:*

1) российским организациям, иностранным некоммерческим неправительственным организациям, осуществляющим деятельность на территории РФ через отделения, аккредитованным филиалам, представительствам иностранных организаций, индивидуальным предпринимателям — при наличии сведений о соответствующих идентификационном номере налогоплательщика, коде причины постановки на учет в налоговом органе, дате постановки на учет в налоговом ор-

гане, содержащихся соответственно в ЕГРЮЛ, государственном реестре аккредитованных филиалов, представительств иностранных юридических лиц, ЕГРИП;

2) иностранным организациям, не указанным в подп. 1 настоящего пункта, нотариусам, занимающимся частной практикой, адвокатам, учредившим адвокатские кабинеты, — при предъявлении указанными лицами соответствующего свидетельства о постановке на учет в налоговом органе.

Банк обязан сообщить в налоговый орган по месту своего нахождения 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.

Банки 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 РФ в электронной форме в течение трех дней со дня получения мотивированного запроса налогового органа в случаях, предусмотренных настоящим пунктом.

Запросы в банк направляются налоговыми органами в электронной форме. Форматы представления банками в электронной форме информации по запросам налоговых органов утверждаются Центральным банком Российской Федерации по согласованию с федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

2.6. Правовые принципы налогового контроля

Принципы налогового контроля можно определить как базовые правовые положения, определяющие организацию и эффективное осуществление налогового контроля, которыми должны руководствоваться субъекты налогового контроля при осуществлении ими контрольных мероприятий в сфере налогообложения.

Выделяют следующие основные группы принципов налогового контроля:

Универсальные общеправовые принципы	такие как принцип законности, принцип юридического равенства; принцип соблюдения прав человека и гражданина; принцип гласности и др.
Принципы контрольной деятельности	принцип независимости налоговых органов и проверяемых организаций; принцип планомерности контрольной деятельности; принцип регулярности (систематичности) контроля; принцип объективности и достоверности; принцип документального оформления результатов контроля; принцип взаимодействия и обмена информацией с другими государственными органами
Принципы налогового контроля	принцип всеобщности налогового контроля; принцип единства налогового контроля; принцип «территориальности» налогового контроля; принцип ограничения сферы налогового контроля только вопросами исполнения обязанностей лиц, предусмотренных налоговым законодательством; презумпция добросовестности налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов и иных обязанных лиц (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 25 июля 2001 г. № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 г. по делу о проверке конститу-

	ционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации"»; Письмо Конституционного суда Российской Федерации от 11 октября 2004 г. № б/н «Об Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 года № 169-О»); принцип соблюдения налоговой тайны (ст. 102 НК РФ); презумпция невиновности (п. 6 ст. 108 НК РФ); соблюдение налоговой тайны

2.7. Виды и методы налогового контроля

Виды налогового контроля

Основная форма налогового контроля — налоговые проверки. В соответствии со ст. 87 НК РФ налоговые органы проводят камеральные и выездные налоговые проверки налогоплательщиков.

Вид налогового контроля	Значение
В зависимости от характера его проведения	
Предварительный налоговый контроль	проводится до начала отчетного (налогового) периода на основании заявления налогоплательщика о изменении сроков уплаты налогов (отсрочка, рассрочка или предоставление инвестиционного налогового кредита). Также сюда включается учет и регистрация налогоплательщиков и объектов налогообложения
Текущий налоговый контроль	осуществляется в течение отчетного (налогового) периода и направлен на контроль за подачей налоговых деклараций, правильностью расчета налогов, а также за своевременностью и полнотой их уплаты. Текущий налоговый контроль имеет оперативный характер и в основном проводится в форме камеральных налоговых проверок

Последующий налоговый контроль	осуществляется после истечения срока выполнения обязательства по уплате налогов, то есть по завершении отчетного (налогового) периода, и включает проверку налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов на предмет правильности и полноты расчета налогов, а также проверку банков
В зависимости от характеристики проверяемых лиц	
налоговый контроль организаций	проверка юридических лиц
налоговый контроль индивидуальных предпринимателей	проверка физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями
налоговый контроль физических лиц	проверка физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями
В зависимости от степени охвата деятельности проверяемого лица	
Комплексный налоговый контроль	проводится по всем видам деятельности налогоплательщика за определенный период времени
Тематический налоговый контроль	проводится по отдельным видам деятельности налогоплательщиков и (или) по уплате определенных налогов

Методы налогового контроля

Методы налогового контроля представляют собой совокупность приемов и способов, которые налоговые органы используют в процессе проведения контрольных мероприятий.

Все методы, применяемые в налоговом контроле, можно разделить на три основные группы:

1) Общенаучные методы исследования объектов налогового контроля (анализ и синтез, аналогия, моделирование, сравнение).

2) Специальные методы (инвентаризация имущества, проверка первичных документов, изъятие предметов и документов, осмотр помещений и территорий, экспертиза и т. д.).

3) Методы получения дополнительной информации от проверяемых лиц (письменные и устные опросы должностных лиц, допрос свидетелей и т. д.).

Формы и методы налогового контроля неразрывно связаны между собой. Часто в рамках одной формы организации контрольной деятельности применяются различные методы контроля, некоторые из которых могут совпадать по названию с самой формой налогового контроля, установленной законодательством. Эффективность контрольной работы напрямую зависит от правильного выбора сочетания форм, методов и мероприятий налогового контроля. Методы налогового контроля не могут быть использованы отдельно от конкретной формы контроля, так как они не имеют самостоятельного значения.

Методы налогового контроля можно сгруппировать по следующим признакам:

Признаки	**Методы**
1. Методы документального контроля	включают формальную проверку, нормативную проверку, арифметическую (счетную) проверку документов и учетных регистров, сверку документов с учетными записями и анализ обоснованности бухгалтерских проводок. Эти методы играют ключевую роль в проведении контрольно-проверочных мероприятий
2. Методы фактического контроля	эта группа методов включает те, которые направлены на проверку результатов финансово-хозяйственной деятельности и выполнения налогоплательщиком обязательств по полному и точному расчету налогов, а также их своевременному перечислению в бюджет. В данную категорию входят следующие основные методы: инвентаризация имущества налогоплательщиков (наличных средств, ценных бумаг, расчетов); экспертиза (оценка качества материальных ценностей, проверка достоверности документов, исследование подделок); проверка объема выполненных работ; встречная и взаимная сверка документов; контрольный запуск сырья и материалов в производство; лабораторный анализ качества сырья и материалов; контрольная закупка

3. Расчетно-аналитические методы	
3.1. Вспомогательные методы	Носят вторичный характер по отношению к документальным и фактическим методам налогового контроля и направлены на комплексное изучение и исследование финансово-хозяйственной деятельности контролируемого объекта в целях выявления налоговых правонарушений и преступлений. Непосредственно на основе вспомогательных методов нельзя рассчитать налоговую базу. В группу вспомогательных методов входят: технико-экономические расчеты; нормативное (контрольное) сличение; группировка и обобщение; логическая оценка сведений, содержащихся в документах; экономический анализ плановых, фактических и отчетных данных
3.2. Косвенные методы определения налоговых обязательств	Базируются на использовании информации, которая отсутствует в обычных бухгалтерских документах и предназначена в основном для целей, не связанных с налогообложением. К косвенным методам относятся следующие методы: контроль ценообразования налоговыми органами; расчет по аналогии; анализ финансово-хозяйственной деятельности; метод анализа собственного капитала; расчет выхода продукции по объему используемого сырья и др.
4. Информативные методы	Включают получение объяснений налогоплательщиков, различных сведений согласно запросам налоговых органов. К ним относятся: истребование письменных справок и объяснений налогоплательщика; инструктирование налогоплательщиков и разъяснение действующего законодательства

Методы документальной проверки отдельного бухгалтерского документа

Нарушения внешне отражаются в учетных данных в основном в трех формах:

1 форма	противоречия в содержании отдельного документа
2 форма	противоречия в содержании нескольких взаимосвязанных документов
3 форма	отклонения от обычного порядка движения ценностей

В связи с этим по кругу изучаемых объектов различают три группы методов документальной проверки: отдельного бухгалтерского документа; нескольких документов, отражающих одну и ту же или взаимосвязанные операции; учетных данных, отражающих однородные операции.

Методы исследования одного документа включают в себя формальную, нормативную и арифметическую проверку.

Формальная проверка состоит в визуальном изучении документа с точки зрения наличия в нем всех необходимых реквизитов, а также соблюдения иных правил его оформления, установленных действующим законодательством для такого рода документов. Формальная проверка проводится в два этапа. Сначала проводится анализ соблюдения установленной формы документа, а затем — проводится детальное изучение образующих его реквизитов.

Именно при первом осмотре документа проверяющего могут привлечь нарушения формальных требований. Данные требования имеют защитные функции для оформления документа, которые направленны на предупреждение возможных искажений его содержания. Изменение в форме документа, также как и небрежность в учете, обычно вызваны результатами различных незаконных действий, которые были направлены на преодоление или использование для маскировки защитных функции учетного документа.

Некоторые признаки незаконных действий, направленных на обход защитных механизмов документа, могут включать следующие нарушения:

— использование неподобающих бланков для составления документа;

— отсутствие определённых обязательных реквизитов в документе;

— наличие некорректных реквизитов.

Признаком незаконных действий, направленных на скрытие настоящих защитных функций документа, может быть добавление лишних реквизитов. Это делается в целях создания видимости высокой достоверности, чтобы скрыть подложный характер документа. Вместе с тем появление дополнительных реквизитов не всегда указывает на наличие умышленных недобросовестных действий налогоплательщика. Излишними реквизитами считают также различные посторонние записи и пометки на документе (на обороте документа).

В дальнейшем при осмотре выясняют, нет ли в документе сомнительных реквизитов. Для этой цели проводится сравнение различных реквизитов одного и того же документа. Несоответствия между ними могут стать основанием для сомнений в подлинности документа. Эти противоречия можно разделить на формальные и логические.

Формальные противоречия возникают при сравнении одинаковых элементов разных реквизитов, например, несоответствие названия организации на штампе и печати одного и того же документа. Логические противоречия чаще всего выявляются при анализе сочетания реквизитов с общепринятыми стандартами нормальной хозяйственной деятельности предприятий и организаций.

Поиск логических противоречий требует особой внимательности от того, кто проверяет документ. Менее очевидным видом логических противоречий является необычное совпадение в содержании различных реквизитов, которое может возникнуть из случайных ассоциаций в сознании человека, составляющего подложный документ.

Для выявления сомнительных реквизитов рекомендуется сопоставлять реквизиты данного документа с аналогичными реквизитами других документов (например подписи, выполненные от имени одного и того же лица в разных платежных ведомостях).

В процессе **нормативной (правовой) проверки** устанавливается соответствие содержания документа действующему на момент совершения операции законодательству. Нормативная проверка — это тщательное исследование содержания хозяйственной операции, отраженной в документе, в целях проверки его соответствия действующим нормам, правилам и инструкциям. Она позволяет выявить документы, которые оформлены правильно, но содержат незаконную информацию, что делает их ненадежными.

Нормативные несоответствия могут не только указывать на подлог в конкретном учетном документе, где они были обнаружены, но и служат сигналом для дальнейшей проверки других документов, включая те, которые принадлежат предприятиям и организациям, связанным с проверяемым.

Арифметическая проверка состоит в контроле правильности подсчетов количественных (суммовых) показателей в первичных документах, учетных регистрах и отчетных формах (как правило, осуществляется выборочным методом). Наиболее характерные арифметические несоответствия, в виде которых проявляются подлоги, обнаруживаются при контроле итоговых показателей. С помощью арифметической проверки обнаруживают подлоги, проявляющиеся в виде рассогласованности двух и более цифровых показателей одного и того же проверяемого документа.

Методы проверки взаимосвязанных документов

Некоторые правонарушения в налоговой сфере, несмотря на отсутствие явных ошибок в отдельном учетном документе, могут оставлять следы в системе взаимосвязанных учетных записей. Для выявления таких нарушений применяются методы встречной проверки и взаимного контроля документов.

Встречная проверка заключается в сопоставлении различных экземпляров одного и того же документа. Взаимный контроль включает сравнение нескольких документов, которые прямо или косвенно отражают одну и ту же хозяйственную операцию.

При правильной организации первичного учета многие документы оформляются в нескольких экземплярах. Каждый экземпляр должен полностью соответствовать остальным, независимо от его назначения. Эти экземпляры могут находиться в разных подразделениях предприятия, других взаимосвязанных организациях или у отдельных граждан. В случае правонарушений такие связи могут быть нарушены, что выявляется с помощью встречной проверки.

Метод встречной проверки является эффективным в двух случаях:

— когда хотя бы в одной организации экземпляры документов сохранились, а в другой они уничтожены или отсутствуют по какой-либо причине;

— когда все экземпляры документа сохранены и находятся в нужных местах, но содержат существенные расхождения.

Прогнозировать такие ситуации, не имея информации о факте правонарушения, крайне сложно, что ограничивает использование данного метода.

Метод взаимного контроля заключается в сопоставлении различных документов, которые напрямую или косвенно отражают осуществленную операцию. В отличие от встречной проверки метод взаимного контроля имеет более широкие возможности для применения. Он может использоваться как совместно с встречной проверкой, так и самостоятельно в отношении тех бухгалтерских документов, которые составляются только в одном экземпляре.

Основное применение метода взаимного контроля — это выявление признаков подделки в учетных документах. К таким признакам могут относиться:

— отсутствие связанных документов, которые обычно присутствуют в аналогичных ситуациях;

— противоречия в содержании нескольких различных документов, отражающих одну и ту же или связанные между собой операции.

Сопоставление может проводиться между различными бухгалтерскими документами, принадлежащими одной или нескольким организациям. Исследуется также и небухгалтерская документация, хранящаяся в других отделах предприятий и организаций, данные чернового внутреннего учета и другие материалы неофициального учета. Неувязки в содержании сопоставленных документов в ряде случаев свидетельствуют о подлоге, так как обычно нарушители имеют возможность фальсифицировать лишь часть документов. К оценке расхождений между бухгалтерской документацией и небухгалтерскими записями требуется взвешенный и осторожный подход, так как расхождения могут быть вызваны и случайными, непредумышленными ошибками.

Метод взаимного контроля применяется не только для выявления подлога, но и для уточнения круга лиц, принимавших участие в правонарушении.

Методы проверки документов, отображающих однородные операции

Некоторые злоупотребления со стороны должностных лиц лишь косвенно отражаются в бухгалтерских документах. Например, если из предприятия вывозится товар высшего сорта вместо товара первого сорта, это не всегда проявляется в противоречиях между накладной

и транспортным документом. Однако такие факты могут быть выявлены с помощью других бухгалтерских документов. Подлоги в подобных случаях проявляются в учетных данных через отклонения от обычного порядка движения ценностей. Например, если остаток товара высшего сорта на определенную дату и его поступление в течение месяца меньше, чем расход за тот же период, это указывает на аномальную операцию, поскольку невозможно израсходовать больше товара, чем было получено. Такое расхождение может быть объяснено как ошибкой материально-ответственного лица, так и подлогом в документах.

Подобное значение имеет выявление необъяснимых отклонений в одном или нескольких документах по сравнению с показателями других документов, отражающих аналогичные операции. Такие отклонения можно обнаружить, анализируя учетные данные, связанные с однотипными операциями. Для этого проводится восстановление количественного учета, контрольное сличение остатков, анализ ежедневного движения товарно-материальных ценностей и денежных средств с определением остатка после каждой операции или дня, а также сравнительный анализ документов, отражающих однотипные операции.

Метод восстановления количественного учета имеет ограниченную область применения. Восстанавливая количественный учет на складе, приход по каждому виду товара определяется на основе бухгалтерских документов, а расход — по черновым записям материально-ответственных лиц.

Контрольное сличение предполагает изучение данных первичной документации об остатках и движении конкретных товаров за определенный инвентаризационный период.

В процессе анализа бухгалтерских документов сопоставляются следующие данные:

— количество проверяемого товара на начало периода по инвентаризационной описи (акту передачи смены);

— документированный приход этого товара за период инвентаризационной описи;

— документированный расход товара за тот же период;

— количество проверяемого товара по инвентаризационной описи на конец периода.

Сравнив эти данные, можно выявить излишки товара. Такие излишки могут быть вызваны:

— поступлением неучтенных товаров;

— приписками в описи на конец инвентаризационного периода в целях временного скрытия недостачи;

— оформлением расходных документов без товара;

— неучетом каких-либо товаров в описи на начало периода в целях сокрытия излишков;

ошибками материально-ответственных лиц или членов инвентаризационной комиссии.

Значительные расхождения в объемах реализации товара за аналогичные периоды времени могут указывать на продажу неучтенных товаров. В некоторых случаях для выявления правонарушений сверяют объем реализации, полученный при контрольном сличении, с показаниями покупателей.

Анализ ежедневного движения товарно-материальных ценностей и денежных средств, или хронологический анализ операций, применяется для выявления различных отклонений от нормального оборота ценностей. Одним из самых распространенных отклонений является превышение расхода определенных ценностей над приходом (с учетом переходящих остатков). Однако это также может быть связано с несвоевременным оформлением документов и другими формальными нарушениями. Хронологический анализ помогает выявить «скачки» и «спады» выручки в день инвентаризации и в последующие дни, отсутствие движения товаров, которые пользуются повышенным спросом или требуют немедленной инвентаризации.

2.8. Формы проведения налогового контроля

Формы налогового контроля складываются из установленных в п. 1 ст. 31 НК РФ прав налоговых органов, которые вправе:

«1) требовать в соответствии с законодательством о налогах и сборах от налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента документы по формам и (или) форматам в электронной форме, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, 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;

2) проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК РФ;

2.1) контролировать исполнение банками обязанностей, установленных НК РФ;

3) производить выемку документов у налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента при проведении налоговых проверок в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;

4) вызвать 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;

5) 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 НК РФ;

6) в порядке, предусмотренном ст. 92 НК РФ, осматривать любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества;

7) определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему РФ, расчетным путем 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, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, 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, или непредставления налогоплательщиком —

иностранной организацией, не осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации через постоянное представительство, налоговой декларации по налогу на имущество организаций;

8) требовать от налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований;

9) взыскивать задолженность в случаях и порядке, которые установлены НК РФ;

10) требовать от банков документы, подтверждающие факт списания со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов и с корреспондентских счетов банков денежных средств, перечисляемых в счет исполнения обязанностей налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов по уплате налогов, сборов, страховых взносов (в том числе в качестве единого налогового платежа), и перечисления этих денежных средств в бюджетную систему РФ;

11) привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;

12) вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля;

13) заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности;

14) предъявлять в суды общей юрисдикции, Верховный Суд Российской Федерации или арбитражные суды иски (заявления):

— о взыскании задолженности в случаях, предусмотренных НК РФ;

— о возмещении ущерба, причиненного государству, муниципальному образованию и (или) федеральной территории «Сириус» вследствие неправомерных действий банка по списанию денежных средств (драгоценных металлов) со счета налогоплательщика, операции по которому приостановлены налоговым органом, в результате которых стало невозможным взыскание налоговым органом задолженности с налогоплательщика в порядке, предусмотренном НК РФ;

— о досрочном расторжении договора об инвестиционном налоговом кредите;

— в иных случаях, предусмотренных НК РФ;

15) восстанавливать в случае, предусмотренном п. 1 ст. 59 НК РФ, суммы задолженности, признанной безнадежной к взысканию».

Налоговые органы в целях осуществления функций контроля проводят следующие виды налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов:

— камеральные налоговые проверки;

— выездные налоговые проверки.

Основной формой налогового контроля является налоговая проверка, которая представляет собой процессуальное действие, проводимое налоговыми органами в целях проверки соблюдения налогового законодательства участниками налоговых правоотношений. В частности, проверяется правильность расчетов и своевременность уплаты налогов. Этот процесс осуществляется путем сопоставления фактических данных, полученных в ходе проверки, с информацией, которая содержится в бухгалтерском и налоговом учете налогоплательщика.

Цель налоговой проверки заключается в том, чтобы обеспечить соблюдение налоговых норм и стандартов. Объектом такой проверки является вся финансово-хозяйственная деятельность налогоплательщика, непосредственно связанная с расчетом и уплатой налогов.

Основное отличие между методами налогового контроля и его формами заключается в том, что методы не обладают самостоятельной значимостью и не могут быть эффективно применены без связи с определенной формой налогового контроля.

2.9. Формы документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах

ФНС России утверждены формы документов, предусмотренных НК РФ и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий. Они собраны в одном акте — приказе ФНС России от 07.11.2018 № ММВ-7-2/628@ «Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом РФ 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 РФ налоговых правонарушениях».

В Приложении 18 к приказу устанавливаются требования к копиям документам, представляемым в налоговую на бумажном носителе:

«1. Настоящие Требования разработаны в соответствии с п. 2 ст. 93 НК РФ и определяют правила оформления документов, представляемых налогоплательщиками (плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов, налоговыми агентами) в налоговый орган на бумажном носителе в виде заверенных копий.

2. Все листы документов, представляемых на бумажном носителе, должны быть разделены на тома (части). При этом объем каждого тома (части) не может превышать 150 листов. Каждый том (часть) прошивается отдельно, нумерация его листов производится сплошным способом арабскими цифрами, начиная с единицы. Требование об ограничении объема одного тома (части) не распространяется на многостраничные документы объемом свыше 150 листов, которые формируются одним томом (частью).

3. Прошивка документов должна соответствовать требованиям: обеспечить возможность свободного чтения текста документов, всех реквизитов, дат, виз, резолюций, иных надписей, печатей, штампов и отметок; обеспечить возможность свободного копирования каждого отдельного листа документов копировальной техникой; исключить возможность механического разрушения листов документов и нитей, которыми они прошиты, при их изучении и копировании.

4. Все листы документов должны быть прошиты прочной нитью, концы которой выводятся на оборотную сторону последнего листа и связываются. На оборотной стороне последнего листа каждого тома (части) в месте скрепления наклеивается бумажная наклейка, на которой находится заверительная надпись.

5. Заверительная надпись обязательно содержит наименование должности лица, удостоверившего подлинность документов (либо указание на то, что заверительная надпись сделана индивидуальным предпринимателем (адвокатом, нотариусом, занимающимся частной практикой, арбитражным управляющим, оценщиком, медиатором, патент-

ным поверенным и иным лицом, занимающимся частной практикой), его личную подпись, фамилию, инициалы, указание на количество листов (арабскими цифрами и прописью) и дату. Заверительная личная подпись должна частично захватывать бумажную наклейку.

6. Документы должны быть представлены в налоговый орган с сопроводительным письмом, в котором указывается основание их представления (реквизиты требования о представлении документов (информации) — дата и номер требования), общее количество листов документов.

Сопроводительное письмо обязательно содержит или к нему прикладывается опись представленных документов».

2.10. Оценка эффективности проведения налогового контроля

Создание налаженной системы налогового контроля позволяет обеспечить необходимый уровень налоговых поступлений в бюджеты всех уровней управления, что дает возможность уменьшать:

— размер задолженности по налогам, не уплаченным вследствие укрытия налоговой базы;

— сумму налоговых обязательств, не уплаченных из-за сокрытия денежных средств и имущества, подлежащего изъятию;

— объем неуплаченных налогов, возникающих вследствие неправильного (ошибочного) применения норм налогового законодательства;

— потери, вызванные использованием незаконных схем для налоговой оптимизации.

Для оценки работы налоговых органов применяются различные количественные и качественные характеристики. Источниками информации для их получения и расчетов является отчетность налоговых инспекций. Для оформления результатов проводимого налогового контроля приказами ФНС России утверждены 2 формы отчетности: отчет 2-НК «Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов» и отчет ВП «Сведения о результатах проверок налогоплательщиков по соблюдению законодательства о налогах и сборах».

В названных отчетах содержатся данные о количестве проведенных проверок и суммах доначислений как в целом, так и отдельно по каждому виду налогов и платежей. В отчетности основные коли-

чественные показатели приводятся в абсолютном выражении; к ним относятся суммы, доначисленные налоговыми органами в ходе контрольной работы, — в целом и по видам бюджетов, категориям налогоплательщикам, видам проверок, характеру платежей.

Качественные показатели деятельности налоговых органов рассчитываются по результатам контрольной работы в относительном выражении.

К ним относятся:

— соотношение суммы платежей, доначисленных в ходе контрольной работы, и суммы поступлений в бюджет за отчетный период;

— удельный вес проверок, в ходе которых были выявлены нарушения налогового законодательства;

— сумма доначислений, приходящаяся на одну налоговую проверку;

— сумма доначислений, приходящаяся на одного инспектора, проводившего проверку.

Опираясь на приведенную систему показателей, можно оценивать эффективность контрольной деятельности налоговых органов в сравнении с предыдущим отчетным периодом и с соответствующими периодами прошлых лет, то есть в динамике.

Сопоставление количественных и качественных показателей различных инспекций позволяет вполне объективно оценить организацию контрольной работы, акцентировать внимание на «узких» местах и нацелить коллективы на решение выявленных проблем.

Приведем основные показатели эффективности налогового контроля, которые помогают сформировать целостное представление о состоянии налогового администрирования и выявить ключевые области для улучшения:

Показатель	***Способ расчета***
Коэффициент общей эффективности	Деление суммы взыскания из дополнительных начислений в расчете на одного работника на сумму затрат на одного работника
Нагрузка на одного специалиста	Деление количества налогоплательщиков, состоящих на учете, на численность специалистов по основной деятельности

Эффективность на одного специалиста	Деление количества проверок, выявивших нарушения, на численность специалистов по основной деятельности
Коэффициент взысканий	Деление суммы взысканий из суммы доначислений на сумму доначислений в результате проверки

Важно подчеркнуть, что результативность налогового контроля определяется не только размером налоговых поступлений в бюджет, но и полнотой учета налогоплательщиков и объектов налогообложения. Ключевыми факторами являются также снижение уровня налоговой задолженности и недоимок, а также уменьшение количества судебных разбирательств и жалоб налогоплательщиков на действия налоговых органов и других государственных структур.

Эффективность проведения выездных проверок оценивается по следующим показателям:

— динамика сумм доначислений на одну выездную проверку;

— динамика сумм доначислений на одного налогового инспектора;

— процент взыскания доначисленных сумм;

коэффициент эффективности проверок (деление количества проведенных проверок на количество проверок, в которых выявлены нарушения).

Эффективность проведения камеральных проверок оценивается по следующим показателям:

— процент охвата камеральными проверками всей представленной отчетности налогоплательщиками;

— динамика сумм доначислений на одну камеральную проверку;

— динамика сумм доначислений на одного инспектора;

— динамика сумм уточненных налоговых обязательств после проведения контрольных мероприятий в рамках камеральной проверки;

— процент взыскания доначисленных сумм по результатам проверки. Вышеуказанные показатели сравниваются со средними показателями на региональном, окружном и федеральном уровне.

Тестовые задания:

1. Что представляет собой система налогового контроля?

а) Комплекс всех налоговых органов Российской Федерации.

б) Совокупность элементов, включая налоги, формы, методы и законодательные акты, регулирующие налогообложение.

в) Совокупность налогов и сборов, взимаемых государством.

2. Основной целью налогового контроля является:

а) Обеспечение исполнения налогового законодательства всеми налогоплательщиками.

б) Снижение налоговой нагрузки на физических лиц.

в) Привлечение граждан к ответственности за нарушения.

3. Какие документы могут быть предметом налогового контроля?

а) Только бухгалтерские книги.

б) Налоговые декларации и отчетность.

в) Технические паспорта недвижимости.

4. Кто осуществляет налоговый контроль?

а) Только судебные органы.

б) Налоговые органы и другие компетентные органы.

в) Министерство финансов РФ.

5. Какая организация осуществляет государственную регистрацию юридических лиц и физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей?

а) Министерство юстиции РФ.

б) ФНС России.

в) Министерство экономики РФ.

6. Какой документ подтверждает факт государственной регистрации юридического лица или индивидуального предпринимателя?

а) Свидетельство и выписка из государственного реестра.

б) Паспорт юридического лица.

в) Платежное поручение об уплате пошлины.

7. Какова цель налоговой проверки?

а) Контроль за соблюдением налогового законодательства.

б) Сбор информации для составления отчетности налоговых органов.

в) Оценка финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

8. Какой из следующих критериев используется для оценки эффективности проведения налогового контроля?

а) Коэффициент общей эффективности.

б) Количество выявленных нарушений в ходе проверок.

в) Количество проведенных выездных проверок.

9. Какой из показателей используется для оценки эффективности выездных налоговых проверок?

а) Процент взыскания доначисленных сумм.

б) Динамика сумм доначислений на одного налогового инспектора.

в) Процент охвата камеральными проверками всей отчетности налогоплательщиков.

10. Что является объектом налогового контроля?

а) Действия налогоплательщиков по уплате налогов и сборов.

б) Действия налоговых органов при проверках.

в) Финансовые отчеты государственных органов.

11. Какой закон регулирует порядок постановки на учет и снятия с учета организаций и физических лиц?

а) Федеральный закон «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей».

б) Гражданский кодекс РФ.

в) Закон «О налогах и сборах».

12. Какие виды налогового контроля существуют в зависимости от характера его проведения?

а) Превентивный, текущий, итоговый.

б) Предварительный, текущий, последующий.

в) Программный, оперативный, итоговый.

13. Что необходимо для постановки на учет юридического лица в налоговых органах?

а) Оплата налогов.

б) Подготовка и подача учредительных документов и других необходимых документов в налоговый орган.

в) Наличие всех сотрудников на рабочем месте.

14. Какое требование предусмотрено для оформления документов, представляемых в налоговый орган на бумажном носителе?

а) Лист документа должен быть подписан только налогоплательщиком.

б) Документы должны быть прошиты и сопровождаться заверительной надписью.

в) Документы должны быть представлены только в электронном виде.

15. Соотнесите виды налогового контроля с их описанием:

Виды контроля	Описание
1) Камеральные налоговые проверки.	a) Контроль в процессе налогового периода.
2) Выездные налоговые проверки.	b) Проверка правильности и полноты исчисления налогов.
3) Последующий налоговый контроль.	c) Проверка после окончания налогового периода.
4) Предварительный налоговый контроль.	d) Контроль на основе заявлений о изменении сроков уплаты.

16. Для проведения каких из нижеперечисленных мероприятий налогового контроля требуется предварительное вынесение постановления должностных лиц налогового органа:

а) Привлечение специалиста.

б) Экспертиза.

в) Осмотр территорий и помещений.

г) Истребование документов.

17. Для проведения каких мероприятий налогового контроля вызываются понятые:

а) Допрос свидетеля.

б) Выемка документов и предметов.

в) Осмотр территорий и помещений.

18. При использовании телекоммуникационных каналов связи датой представления налоговой декларации в электронном виде является дата:

а) Ее получения налоговым органом, зафиксированная в подтверждении специализированного оператора связи.

б) Ее отправки, зафиксированная в подтверждении специализированного оператора связи.

в) Ее получения специализированным оператором связи.

Контрольные вопросы

1. Налоговая система и налоговые отношения.
2. Что является объектом и предметом налогового контроля?
3. Какие имеются виды, формы и методы налогового контроля?
4. Понятие налогового контроля.
5. Какие цели и задачи у налогового контроля?
6. Каковы правовые принципы налогового контроля?
7. Какие способы исчисления и уплаты налога применяются в практике налогообложения?
8. Каков порядок учета организаций и физических лиц?
9. Каков порядок постановки на учет и снятия с учета организаций и физических лиц?
10. Какова структура идентификационного номера налогоплательщика?
11. Что такое код причины постановки на учет?
12. Каковы особенности ИНН?
13. Какие обязанности банков связаны с учетом налогоплательщиков?
14. Какие государственные органы осуществляют налоговый контроль?
15. Какие основные функции выполняет ФНС России?

16. Какие основные задачи в области налогового контроля решает ФНС России?

17. В какой части осуществляется налоговый контроль в ФТС РФ?

18. Каким образом осуществляется взаимодействие ФНС и МВД России при осуществлении налогового контроля?

19. Как оценивается эффективность проведения выездных проверок?

ГЛАВА 3. ПРОЦЕДУРЫ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

3.1. Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок

Контрольная деятельность, проводимая налоговыми органами, должна строго соответствовать требованиям по защите законных интересов государства и прав налогоплательщиков. Это необходимо для предотвращения незаконных требований со стороны налоговых органов, а также для создания оптимальных условий, способствующих правильному расчету и уплате налогов. Для обеспечения эффективного выполнения этих задач Федеральная налоговая служба Российской Федерации разработала и утвердила Концепцию системы планирования выездных налоговых проверок (далее — Концепция), которая представляет собой новый подход к выбору объектов для проведения выездных проверок. Данный документ был утвержден приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@.

Одним из ключевых аспектов эффективного контроля является использование критериев, которые помогают налоговым органам оценить риски и выбрать объекты для выездных налоговых проверок. Среди общедоступных критериев для самостоятельной оценки рисков налогоплательщиками, которые активно применяются налоговыми органами, можно выделить следующие:

1. Налоговая нагрузка налогоплательщика значительно ниже среднего уровня по соответствующей отрасли. Это может указывать на возможное уклонение от уплаты налогов или неправильное отражение налоговых обязательств.

2. Наличие убытков в бухгалтерской или налоговой отчетности на протяжении нескольких налоговых периодов подряд, что также может служить индикатором несоответствия налогового учета или недобросовестного учета доходов и расходов.

3. Отражение значительных сумм налоговых вычетов в налоговой отчетности за определенный период. Такие вычеты могут сигнализировать о попытке сокрытия доходов или иных манипуляций с целью уменьшения налоговой базы.

4. Рост расходов, опережающий рост доходов от продажи товаров (работ, услуг). Это может указывать на возможные попытки уменьшить налогооблагаемую прибыль или на неправомерно завышенные расходы.

5. Среднемесячная заработная плата на одного сотрудника значительно ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в регионе. Такая ситуация может свидетельствовать о низкой официальной зарплате, что является одним из способов уклонения от уплаты налогов на доходы физических лиц и других социальных обязательств.

6. Регулярное приближение к предельным значениям показателей, установленных НК РФ, что дает право на применение специальных налоговых режимов. Это может быть признаком того, что организация или предприниматель используют специальные налоговые режимы не совсем в соответствии с их предназначением.

7. Отражение индивидуальным предпринимателем расходов, близких к сумме его доходов за год, что может быть признаком завышения расходов или других неправомерных действий для снижения налоговых обязательств.

8. Осуществление финансово-хозяйственной деятельности через заключение договоров с перекупщиками или посредниками, при этом отсутствие очевидных экономических оснований для таких сделок. Это часто является признаком сложных схем уклонения от уплаты налогов, таких как «цепочки контрагентов».

9. Неисполнение обязательств по предоставлению пояснений на уведомление налогового органа о выявленных несоответствиях или непредоставление запрашиваемых документов, а также информация о их уничтожении или повреждении.

10. Частая смена места учета налогоплательщика в налоговых органах (так называемая «миграция»).

11. Значительное отклонение уровня рентабельности по бухгалтерским данным от статистических данных по отрасли.

12. Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

Эти критерии служат ориентиром для налоговых органов при принятии решений о проведении выездных налоговых проверок и помогают в повышении точности выявления рисков, что способствует более эффективному контролю за соблюдением налогового законодательства.

Концепция получила дальнейшее развитие в автоматизации процесса отбора налогоплательщиков для проведения проверки. ФНС России разработала правила наполнения информационной базы «Досье рисков», которая автоматизировала процесс назначения налоговых проверок в компаниях. «ВНП-отбор» — это математический аппарат, в котором каждое нарушение эквивалентно тому или иному количеству баллов.

Программа отслеживает расхождения между декларацией и бухгалтерской отчетностью, книгой продаж и другими регистрами, а также увеличение кредиторской задолженности или прирост основных средств при условии, что эти показатели значительно опережают рост выручки. По НДС основным критерием считается: выручка по данным бухгалтерской отчетности выше налоговой базы в декларации по НДС, и эта разница превышает дебиторскую задолженность. Кроме того, программа присваивает дополнительные баллы, если сумма авансов, полученных в счет предстоящих поставок, меньше размера кредиторской задолженности, указанного в бухгалтерской отчетности, или если доля вычетов превышает средний показатель.

3.2. Порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке

Инвентаризация имущества налогоплательщиков является важным элементом выездной налоговой проверки и проводится исключительно в ее рамках. Этот процесс включает в себя проверку наличия всего имущества организации на определенную дату. Осуществляется он через пересчет, обмер или взвешивание ценностей, сверку расчетов с дебиторами и кредиторами, а также дальнейшее сопоставление

фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета налогоплательщика.

Данный процесс осуществляется в строгом соответствии с Положением о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке, которое было утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации и Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 10.03.1999 № 20н/ГБ-3-04/39. Согласно этому положению, инвентаризация проводится в рамках четко определенных процедур и правил, чтобы обеспечить точность и соответствие всем нормативным актам.

Распоряжение о проведении инвентаризации имущества налогоплательщика в ходе выездной налоговой проверки издает руководитель государственной налоговой инспекции (или его заместитель) по месту нахождения налогоплательщика, а также по месту расположения его недвижимого имущества и транспортных средств. В распоряжении обязательно прописываются порядок проведения инвентаризации, сроки её выполнения и состав инвентаризационной комиссии.

Под имуществом, подлежащим инвентаризации, понимаются такие активы, как основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства, кредиторская задолженность и другие финансовые активы. Важно, что перечень имущества, которое подлежит инвентаризации, может быть расширен в зависимости от конкретных условий и ситуации и включает в себя любые объекты имущества налогоплательщика вне зависимости от их местонахождения. В процессе инвентаризации также учитываются объекты, находящиеся под ответственностью материально ответственных лиц, и каждый объект проверяется отдельно по месту его нахождения.

Основная цель проведения инвентаризации — это установление факта наличия имущества и выявление неучтенных объектов, которые подлежат налогообложению. Также целью инвентаризации является сопоставление фактического наличия имущества с данными, отраженными в бухгалтерском учете, и проверка полноты учета всех обязательств и финансовых активов, что является важной частью налогового контроля.

Для принятия решения о проведении инвентаризации руководитель налоговой инспекции может опираться на несколько факторов. К таким факторам относятся наличие информации о попытках укло-

нения от уплаты налогов, недостоверность представленных бухгалтерских отчетов, изменения в учетной политике за отчетный период, а также наличие серьезных нарушений в ведении бухгалтерского учета, необоснованные исправления в кассовых и банковских документах, частая смена лиц, ответственных за материальные ценности, продолжительные убытки организации и другие возможные признаки нарушений.

Процесс проверки фактического наличия имущества должен осуществляться с участием должностных лиц, материально ответственных лиц и работников бухгалтерии налогоплательщика. Налоговые органы могут привлекать специалистов и экспертов, включая переводчиков, для более детальной проверки.

Перед тем как начать инвентаризацию, комиссия должна получить актуальные документы, подтверждающие приходные и расходные операции, а также отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств на момент проведения проверки. Председатель комиссии обязан удостоверить все документы, сопровождающие отчеты, с отметкой «до инвентаризации на … (дата)». Это является необходимым шагом для установления остатков имущества согласно данным бухгалтерского учета.

Материально ответственные лица должны предоставить расписки, подтверждающие, что все документы, связанные с движением имущества, были переданы в бухгалтерию, учтены в учетных регистрах или переданы инвентаризационной комиссии. Также они должны подтвердить, что все ценности, находящиеся на их ответственности, учтены в учете, а списанные — исключены из него. Кроме того, такие расписки предоставляются лицами, имеющими подотчетные суммы для приобретения имущества, или доверенности на его получение.

В ходе инвентаризации информация о фактическом наличии имущества фиксируется в инвентаризационных актах или описях, которые составляются в двух экземплярах. Оценка наличия имущества обязательно включает в себя подсчёт, взвешивание или измерение, в зависимости от специфики объектов, находящихся на учете.

Налогоплательщик обязан создать все необходимые условия для того, чтобы инвентаризация прошла точно и в установленные сроки. Это включает в себя предоставление рабочей силы для перемещения и взвешивания грузов, а также обеспечение исправного оборудования

для взвешивания, измерительных приборов и мерной тары, которые могут понадобиться для проведения процедуры.

После завершения инвентаризации все описи подписываются всеми участниками инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами. В завершение процесса материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую, что имущество было проверено комиссией в их присутствии и что у них нет претензий к действиям членов комиссии. Такой подход помогает обеспечить прозрачность и соблюдение всех процедурных правил в ходе инвентаризации и налоговой проверки.

3.3. Участие свидетеля. Доступ должностных лиц налоговых органов на территорию или в помещение для проведения налоговой проверки.

Порядок **участия свидетеля** определен ст. 90 НК РФ:

«1. 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. Показания свидетеля заносятся в протокол.

2. Не могут допрашиваться в качестве свидетеля:

1) лица, которые в силу малолетнего возраста, своих физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля;

2) 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, в частности адвокат, аудитор.

3. Физическое лицо вправе отказаться от дачи показаний только по основаниям, предусмотренным законодательством РФ.

4. Показания свидетеля могут быть получены по месту его пребывания, если он вследствие болезни, старости, инвалидности не в состоянии явиться в налоговый орган, а по усмотрению должностного лица налогового органа — и в других случаях.

5. Перед получением показаний должностное лицо налогового органа предупреждает свидетеля об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показа-

ний, о чем делается отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью свидетеля.

6. Копия протокола после его составления должна быть вручена свидетелю лично под расписку. В случае отказа свидетеля от получения копии протокола этот факт отражается в протоколе».

Письменным уведомлением вызова сотрудников проверяемой организации-налогоплательщика или сотрудников организаций, являющихся деловыми партнерами проверяемой организации в качестве свидетелей, может служить повестка, в которой указывается дата, время, место вызова, а также наименование налогоплательщика, в отношении которого проводится данное мероприятие. Если у физического лица, получившего повестку, возникли какие-либо вопросы относительно причин, места или времени вызова, он может связаться по телефону для получения пояснений с должностным лицом налогового органа, ФИО и номер которого указаны в повестке.

Ответственность свидетелей за неявку на допрос в налоговые органы установлена ст. 128 НК РФ. В данной статье указано, что неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля, влечет взыскание штрафа в размере одной тысячи рублей. Также ст. 128 НК РФ предусматривает ответственность за неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дачу заведомо ложных показаний в виде штрафа в размере трех тысяч рублей. Следует заметить, ответственность наступает именно за неправомерный отказ от дачи показаний. Так, в силу ст. 51 Конституции РФ не могут быть привлечены к ответственности физические лица, отказывающиеся свидетельствовать против самих себя, своего супруга, близких родственников. Список близких родственников приведен в ст. 2 Семейного кодекса РФ.

Доступ должностных лиц налоговых органов на территорию или в помещение для проведения налоговой проверки определен статьей 91 НК РФ.

«Доступ на территорию или в помещение проверяемого лица должностных лиц налоговых органов, непосредственно проводящих налоговую проверку, осуществляется при предъявлении этими должностными лицами служебных удостоверений и решения руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки этого лица либо при предъявлении служебных удосто-

верений и мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего камеральную налоговую проверку на основе налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, о проведении осмотра в случаях, предусмотренных п. 8 и 8.1 ст. 88 НК РФ. Указанное постановление подлежит утверждению руководителем (заместителем руководителя) налогового органа.

Должностные лица налоговых органов, непосредственно проводящие налоговую проверку, могут производить осмотр используемых для осуществления предпринимательской деятельности территорий или помещения проверяемого лица либо осмотр объектов налогообложения для определения соответствия фактических данных об указанных объектах документальным данным, представленным проверяемым лицом. Доступ на территорию или в помещение лица, в отношении которого проводится налоговый мониторинг, осуществляется только при проверке в рамках налогового мониторинга налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлена сумма налога к возмещению, или при выявлении противоречий или несоответствий, указанных в п. 8.1 и 8.9 ст. 88 НК РФ.

Должностные лица налоговых органов, непосредственно проводящие налоговую проверку (налоговый мониторинг), могут производить осмотр используемых для осуществления предпринимательской деятельности территорий или помещения проверяемого лица (лица, в отношении которого проводится налоговый мониторинг) либо осмотр объектов налогообложения для определения соответствия фактических данных об указанных объектах документальным данным, представленным проверяемым лицом (лицом, в отношении которого проводится налоговый мониторинг).

При воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на указанные территории или в помещения (за исключением жилых помещений) руководителем проверяющей группы (бригады) составляется акт, подписываемый им и проверяемым лицом. На основании такого акта налоговый орган по имеющимся у него данным о проверяемом лице или по аналогии вправе самостоятельно определить сумму налога, подлежащую уплате. В случае отказа проверяемого лица подписать указанный акт в нем делается соответствующая запись.

Доступ должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, в жилые помещения помимо или против воли прожи-

вающих в них физических лиц иначе как в случаях, установленных федеральным законом, или на основании судебного решения не допускается».

3.4. Осмотр. Истребование документов. Выемка документов и предметов.

Осмотр при проведении налоговой проверки регламентирован ст. 92 НК РФ.

Должностное лицо налогового органа, проводящее выездную налоговую проверку, вправе производить осмотр территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка документов и предметов. К таким помещениям и территориям относятся производственные, складские торговые и иные площади, используемые для извлечения дохода либо связанные с содержанием объекта налогообложения.

Осмотр территорий и помещений осуществляется в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки и для определения соответствия фактических данных об указанных объектах документальным данным, представленным проверяемым лицом.

Доступ на территорию или в помещение налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента, должностных лиц налоговых органов, непосредственно проводящих налоговую проверку, осуществляется при предъявлении этими лицами служебных удостоверений и решения руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки этого налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента.

При воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение налогоплательщика (за исключением жилых помещений) руководителем проверяющей группы (бригады) составляется акт, подписываемый им и проверяемым лицом. На основании такого акта налоговый орган по имеющимся у него данным о проверяемом лице или по аналогии вправе самостоятельно определить сумму налога, подлежащую уплате.

Осмотр документов и предметов вне рамок выездной налоговой проверки допускается, если документы и предметы были получены должностным лицом налогового органа в результате ранее произве-

денных действий по осуществлению налогового контроля или при согласии владельца этих предметов на проведение их осмотра.

Если налоговый орган располагает необходимой информацией, то осмотр имущества или деятельности налогоплательщика осуществляется в обязательном порядке в следующих случаях:

1. Когда товарно-материальные ценности, полученные налогоплательщиком, не были должным образом учтены в бухгалтерских документах, что может свидетельствовать о нарушении налогового законодательства, связанного с учетом и налогообложением активов.

2. Если выявлены производственные мощности, цеха или подразделения, которые занимаются видами деятельности, не указанными в учредительных документах или регистрационных данных налогоплательщика. Это может свидетельствовать о незаконной деятельности, проводимой без должной регистрации или без отражения в официальной документации.

3. Когда осуществляется производство продукции, выполнение работ или оказание услуг, выручка от которых не учитывается должным образом в бухгалтерском учете и отчетности. В таких случаях существует вероятность уклонения от налогообложения или недостаточного учета доходов, что требует внимательной проверки.

4. Если были зафиксированы случаи занижения объемов и расценок в строительстве по актам выполненных работ или в аналогичных сферах, где происходит оформление документов, отражающих выполнение определенных работ или услуг. Это может свидетельствовать о манипуляциях с отчетностью, что приводит к недооценке обязательств по налогам и сборам.

В каждом из этих случаев проведение осмотра становится необходимым для установления фактов нарушений и их последующего исправления.

В случае воспрепятствования доступу проверяющей группы на территорию организации или в помещения (кроме жилых) может быть назначена выемка документов и предметов. Кроме того, для обеспечения доступа проверяющих на территорию налогоплательщика могут привлекаться сотрудники правоохранительных органов.

При проведении осмотра документов и предметов вне рамок выездной налоговой проверки вправе участвовать должностные лица налогового органа, проводящие камеральную налоговую проверку, иные должностные лица налогового органа.

Осмотр производится в присутствии понятых. При проведении осмотра вправе участвовать лицо, в отношении которого осуществляется налоговая проверка, или его представитель, а также эксперты и специалисты. В необходимых случаях при осмотре производится фото— и киносъемка, видеозапись, снимаются копии с документов или другие действия.

О производстве осмотра составляется протокол, в котором фиксируются фактические данные, полученные в результате непосредственного зрительного изучения объектов осмотра, представляющие интерес для данной проверки. Протокол должен соответствовать общим требованиям, которые установлены ст. 99 НК РФ. Протокол подписывается всеми лицами, участвующими в осмотре. К протоколу прилагаются фотографические снимки и негативы, киноленты, видеозаписи и другие материалы, выполненные при производстве действия.

По результатам осмотра может быть принято решение о проведении инвентаризации имущества.

Воспрепятствование доступу должностных лиц налогового органа, проводящих налоговую проверку на территорию или в помещение проверяемого лица, в целях инвентаризации имущества или для производства выемки, может быть квалифицировано как воспрепятствование законной деятельности должностного лица органа государственного контроля (надзора) по проведению проверок или уклонение от таких проверок, влекущее ответственность граждан, должностных лиц и юридических лиц, предусмотренную ч. 1 ст. 19.4.1 КоАП РФ.

Незаконный отказ в доступе, а равно незаконное воспрепятствование доступу должностного лица налогового органа, проводящего налоговую проверку в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах, к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, влечет административную ответственность должностных лиц, предусмотренную ст. 19.7.6 КоАП РФ.

Истребование документов

Порядок истребования документов при проведении налоговой проверки регламентирован ст. 93 НК РФ: «Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого лица необходимые для проверки документы. В случае нахождения должностного лица налогового органа, проводяще-

го налоговую проверку, на территории проверяемого лица требование о представлении документов передается руководителю (законному или уполномоченному представителю) организации или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку.

Истребуемые документы могут быть представлены в налоговый орган проверяемым лицом лично или через представителя, направлены по почте заказным письмом либо переданы в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика.

Представление документов на бумажном носителе производится в виде заверенных проверяемым лицом копий. Не допускается требование нотариального удостоверения копий документов, представляемых в налоговый орган (должностному лицу), если иное не предусмотрено законодательством РФ. Листы документов, представляемых на бумажном носителе, должны быть пронумерованы и прошиты в соответствии с требованиями, утверждаемыми федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Представление документов, составленных в электронной форме по форматам, установленным федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, осуществляется по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика.

Истребуемые документы, составленные на бумажном носителе, могут быть представлены в налоговый орган в электронной форме в виде электронных образов документов (документов на бумажном носителе, преобразованных в электронную форму путем сканирования с сохранением их реквизитов) по форматам, установленным федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика.

В случае представления истребуемых документов в налоговый орган в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи такие документы должны быть заверены усиленной квалифицированной электронной подписью проверяемого лица или усиленной квалифицированной электронной подписью его представителя.

Порядок направления требования о представлении документов и порядок представления документов по требованию налогового органа в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

В случае необходимости должностное лицо налогового органа вправе ознакомиться с подлинниками документов.

Документы, которые были истребованы в ходе налоговой проверки, представляются в течение десяти дней (двадцати дней — при налоговой проверке консолидированной группы налогоплательщиков, тридцати дней — при налоговой проверке иностранной организации, подлежащей постановке на учет в налоговом органе в соответствии с пунктом 4.6 ст. 83 НК РФ) со дня получения соответствующего требования».

В ходе проведения налоговой проверки налоговые органы не вправе запрашивать документы, ранее представленные в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного проверяемого лица. Указанное ограничение не распространяется на случаи, когда документы ранее представлялись в налоговый орган в виде подлинников, возвращенных впоследствии проверяемому лицу, а также если представленные документы были утрачены вследствие непреодолимой силы.

Истребование документов (информации) проводится в целях подтверждения достоверности сведений, содержащихся в документах, представленных проверяемым налогоплательщиком (договорах, актах приема-передачи, накладных, доверенностях на получение товара, счетах-фактурах, отчетах комиссионера (поверенного, агента) об исполнении услуг, платежно-расчетных документах, актах выполненных работ, транспортных документах, приходно-расходных кассовых ордерах, актах о зачете взаимных требований, векселях, актах приема-передачи векселей и т. д.).

У аудиторской организации (индивидуального аудитора) (ст. 93.2 НК РФ) налоговым органом могут быть истребованы документы (информация), служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания, перечисления) налога (сбора, страховых взносов), в случае, если такие документы (информация) были истребованы у налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента) в соответствии с НК РФ и не были пред-

ставлены в налоговый орган указанным лицом в установленном порядке при проведении в отношении его выездной налоговой проверки или проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

Отказ проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ.

Выемка документов и предметов

В случае непредставления запрашиваемых документов при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит выемку необходимых документов.

Выемка документов и предметов производится в соответствии со ст. 94 НК РФ и на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Указанное постановление подлежит утверждению руководителем (его заместителем) соответствующего налогового органа.

Выемка представляет собой принудительное изъятие документов и предметов. При ее производстве могут быть вскрыты помещения и иные места (бухгалтерия, касса, сейфы), где могут находиться документы и предметы.

Выемка документов и предметов может проводиться в следующих случаях (п. 1 ст. 31; п. 8 ст. 94; п. 4 ст. 93 НК РФ):

— при наличии обстоятельств, позволяющих заключить, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены (если проверяющим в рамках выездной проверки не представляются для ознакомления подлинники документов, если недостаточно копий документов);

— при отказе проверяемого лица в рамках выездной проверки от представления запрашиваемых документов или непредставлении их в установленные сроки;

— для получения предметов, необходимых для проведения осмотра предметов, проведения экспертизы, приобщения к материалам проверки в качестве вещественных доказательств и в иных целях.

Не допускается производство выемки документов и предметов в ночное время.

Выемка документов и предметов производится в присутствии понятых и лиц, у которых производится выемка документов и предметов. В необходимых случаях для участия в производстве выемки приглашается специалист.

До начала выемки должностное лицо налогового органа предъявляет постановление о производстве выемки и разъясняет присутствующим лицам их права и обязанности. Должностное лицо налогового органа предлагает лицу, у которого производится выемка документов и предметов, добровольно выдать их, а в случае отказа производит выемку принудительно. При отказе лица, у которого производится выемка, вскрыть помещения или иные места, где могут находиться подлежащие выемке документы и предметы, должностное лицо налогового органа вправе сделать это самостоятельно, избегая причинения не вызываемых необходимостью повреждений запоров, дверей и других предметов.

Не подлежат изъятию документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки.

О производстве выемки, изъятия документов и предметов составляется протокол с соблюдением требований, предусмотренных ст. 99 НК РФ. Изъятые документы и предметы перечисляются и описываются в протоколе выемки либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а по возможности — стоимости предметов.

В случаях если для проведения мероприятий налогового контроля недостаточно копий документов проверяемого лица и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинники документов. При изъятии таких документов с них изготавливают копии, которые заверяются должностным лицом налогового органа и передаются лицу, у которого они изымаются. При невозможности изготовить или передать изготовленные копии одновременно с изъятием документов налоговый орган передает их лицу, у которого документы были изъяты, в течение пяти дней после изъятия.

Все изымаемые документы и предметы предъявляются понятым и другим лицам, участвующим в производстве выемки, и в случае необходимости упаковываются на месте выемки.

Изъятые документы должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора, плательщика страховых взносов). В случае отказа налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора, плательщика страховых взносов) скрепить печатью или подписью изымаемые документы об этом в протоколе о выемке делается специальная отметка.

Копия протокола о выемке документов и предметов вручается под расписку или высылается лицу, у которого эти документы и предметы были изъяты.

3.5. Экспертиза. Привлечение специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля. Участие переводчика. Участие понятых

Экспертиза как метод независимой оценки регламентируется ст. 95 НК РФ: «1. В необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен эксперт.

Экспертиза назначается в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле.

2. Вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта. Привлечение лица в качестве эксперта осуществляется на договорной основе.

3. Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку, если иное не предусмотрено НК РФ.

В постановлении указываются основания для назначения экспертизы, фамилия эксперта и наименование организации, в которой должна быть произведена экспертиза, вопросы, поставленные перед экспертом, и материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта.

4. Эксперт вправе знакомиться с материалами проверки, относящимися к предмету экспертизы, заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов.

5. Эксперт может отказаться от дачи заключения, если предоставленные ему материалы являются недостаточными или если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы.

6. Должностное лицо налогового органа, которое вынесло постановление о назначении экспертизы, обязано ознакомить с этим постановлением проверяемое лицо и разъяснить его права, предусмотренные п. 7 настоящей статьи, о чем составляется протокол.

При проведении выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков ответственный участник этой группы подлежит ознакомлению с постановлением о назначении экспертизы.

7. При назначении и производстве экспертизы проверяемое лицо имеет право:

1) заявить отвод эксперту;

2) просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц;

3) представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта;

4) присутствовать с разрешения должностного лица налогового органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту;

5) знакомиться с заключением эксперта.

8. Эксперт дает заключение в письменной форме от своего имени. В заключении эксперта излагаются проведенные им исследования, сделанные в результате их выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы. Если эксперт при производстве экспертизы установит имеющие значение для дела обстоятельства, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение.

9. Заключение эксперта или его сообщение о невозможности дать заключение предъявляются проверяемому лицу, которое имеет право дать свои объяснения и заявить возражения, а также просить о постановке дополнительных вопросов эксперту и о назначении дополнительной или повторной экспертизы.

10. Дополнительная экспертиза назначается в случае недостаточной ясности или полноты заключения и поручается тому же или другому эксперту.

Повторная экспертиза назначается в случае необоснованности заключения эксперта или сомнений в его правильности и поручается другому эксперту.

Дополнительная и повторная экспертизы назначаются с соблюдением требований, предусмотренных настоящей статьей».

Привлечение специалиста. В необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен специалист, обладающий специальными знаниями и навыками, не заинтересованный в исходе дела (ст. 96 НК РФ). Участие лица в качестве специалиста не исключает возможности его опроса по этим же обстоятельствам как свидетеля.

Специалист привлекается к участию в налоговом контроле при аресте имущества налогоплательщика как мера для обеспечения исполнения решения о взыскании налога. При аресте имущества обязаны присутствовать понятые и специалисты (п. 7 ст. 77 НК РФ), а также при осмотре имущества и документов могут быть приглашены специалисты (п. 3 ст. 92 НК РФ). Специалист может быть привлечен и при проведении выемки (п. 3 ст. 94 НК РФ).

В качестве специалиста может быть назначено любое физическое лицо, обладающее необходимыми знаниями или опытом. Когда должностные лица налогового органа проводят процессуальные действия с участием специалиста, это обязательно оформляется протоколом, в котором указывается участие специалиста в процессе.

Перед участием в проверке специалисту должны быть разъяснены его права и обязанности, а также ответственность в случае отказа от участия в налоговой проверке. В частности, специалисту следует напомнить, что от него могут потребоваться свидетельские показания по информации, ставшей известной в ходе выполнения его обязанностей. Привлечение специалиста чаще всего требуется для проведения лабораторных анализов качества сырья, материалов или продукции, а также для установления причин брака или низкого качества товаров. Контрольный запуск сырья в производство, контрольные закупки, измерения и другие мероприятия также могут проводиться с участием специалиста.

Данный метод тесно связан с методом экспертной оценки. Но в отличие от эксперта специалист не проводит исследований и не дает письменных заключений. Он может давать лишь устные рекоменда-

ции и непосредственно участвовать в контрольных мероприятиях, проводимых налоговым органом, оказывая практическую помощь.

Для привлечения специалиста не требуется особого постановления налогового органа, проводящего проверку. Проверяемое лицо не вправе заявить специалисту отвод, назначать специалиста из указанных им лиц, ставить перед специалистом дополнительные вопросы и т. д.

Привлечение переводчика. В необходимых случаях для участия в действиях по осуществлению налогового контроля в рамках ст. 97 НК РФ на договорной основе может быть привлечен переводчик. Переводчиком является не заинтересованное в исходе дела лицо, владеющее языком, знание которого необходимо для перевода. Переводчик обязан явиться по вызову назначившего его должностного лица налогового органа и точно выполнить порученный ему перевод. Он предупреждается об ответственности за отказ или уклонение от выполнения своих обязанностей либо заведомо ложный перевод, о чем делается отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью переводчика.

Переводчик может привлекаться для участия в проведении следующих мероприятий налогового контроля: допрос свидетеля; осмотр помещений, территорий, осмотр документов и предметов; выемка документов и предметов.

Участие понятых. Порядок участия понятых при проведении действий по осуществлению налогового контроля в случаях установлен ст. 98 НК РФ: «Понятые вызываются в количестве не менее двух человек. В качестве понятых могут быть вызваны любые не заинтересованные в исходе дела физические лица. Не допускается участие в качестве понятых должностных лиц налоговых органов.

Понятые обязаны удостоверить в протоколе факт, содержание и результаты действий, производившихся в их присутствии. Они вправе делать по поводу произведенных действий замечания, которые подлежат внесению в протокол. В случае необходимости понятые могут быть опрошены по указанным обстоятельствам».

3.6. Общие требования, предъявляемые к протоколу, составленному при производстве действий по осуществлению налогового контроля

О производстве выемки, изъятия документов и предметов составляется протокол с соблюдением требований, предусмотренных ст. 99 НКРФ: «1. В случаях, предусмотренных НК РФ, при проведении действий по осуществлению налогового контроля составляются протоколы. Протоколы составляются на русском языке.

2. В протоколе указываются:

1) его наименование;

2) место и дата производства конкретного действия;

3) время начала и окончания действия;

4) должность, фамилия, имя, отчество лица, составившего протокол;

5) фамилия, имя, отчество каждого лица, участвовавшего в действии или присутствовавшего при его проведении, а в необходимых случаях — его адрес, гражданство, сведения о том, владеет ли он русским языком;

6) содержание действия, последовательность его проведения;

7) выявленные при производстве действия существенные для дела факты и обстоятельства.

3. Протокол прочитывается всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении. Указанные лица вправе делать замечания, подлежащие внесению в протокол или приобщению к делу.

4. Протокол подписывается составившим его должностным лицом налогового органа, а также всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении.

5. К протоколу прилагаются фотографические снимки и негативы, киноленты, видеозаписи и другие материалы, выполненные при производстве действия».

Изъятые документы и предметы перечисляются и описываются в протоколе выемки либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а по возможности — их стоимости.

3.7. Перечень вопросов, подлежащих обязательному выяснению при проведении проверок

В письме от 30.12.2022 № СД-4-18/17916@ ФНС России указала, что допросы, зафиксированные в протоколах свидетельских показаний, являются одними из наиболее действенных мероприятий, которые налоговые органы проводят при формировании доказательственной базы, направленной на установление наличия (отсутствия) фактов уклонения от уплаты налогов.

Далее ознакомимся с перечнем вопросов, подлежащих обязательному выяснению при проведении проверок.

Перечень вопросов, подлежащих обязательному выяснению у сотрудников (например, ООО «1»), по выбору контрагентов, процедуре подписания договоров, учету товарно-материальных ценностей (далее — ТМЦ):

1. Когда Вы приступили к исполнению обязанностей в Вашей должности?

2. Ваше образование, специальность?

3. Что входит в Ваши должностные обязанности?

4. Вы исполняли аналогичные обязанности ранее?

5. Где и кем Вы работали до ООО «1»?

6. Кто занимается подбором поставщиков, субподрядчиков для ООО «1»?

7. Как происходит поиск контрагентов, какими источниками информации пользуется организация при выборе контрагентов?

8. Кто выступает инициатором заключения договора с Поставщиками, от кого исходит предложение о работе с конкретным поставщиком?

9. Одобрение того или иного контрагента это должно быть единоличное решение генерального директора или коллегиальное?

10. Есть ли в организации лица или отдел, которые несут ответственность за выбор того или иного контрагента? Укажите их.

11. Какая ответственность предусмотрена в вашей организации при установлении поставщика?

Для установления личности руководителя-контрагента и деловой репутации организации-контрагента:

12. Знаком ли Вам лично руководитель организации-контрагента, при каких обстоятельствах, когда Вы познакомились?

13. Какие взаимоотношения (дружеские, деловые) вас объединяют?

14. Какие работы (услуги) выполняла организация-контрагент для вас, какие товары поставляла?

15. Ранее эта организация оказывала для вас подобные услуги, выполняла работы, поставляла товары?

16. Какие действия может предпринимать организация для установления деловой репутации организации-контрагента?

Подписание договора:

17. Кто дает указание для подготовки проектов договоров?

18. Кто в вашей организации отвечает за подготовку проекта договора или вы используете типовые договоры?

19. Вы лично общаетесь с предполагаемыми партнерами, на чьей территории?

20. Какие вопросы задаете при встрече, с какими документами знакомитесь?

21. В случае если контрагент находится не в г. Москве или Московской области как вы взаимодействуете?

22. В случае необходимости у кого спрашиваете контактные данные партнера?

23. Кто согласовывает проекты договоров для последующего подписания вами?

24. В организации существуют какие-либо регламентирующие документы по документообороту?

25. Кто несет ответственность за качество поставляемых ТМЦ (ГСМ, запчасти и др.), услуг (транспортных и др.), работ (субподряд)?

26. Назовите программу, которая используется для учета ТМЦ.

27. Как у вас в Компании организован документооборот с момента поступления документа от поставщика до момента принятия товаров (работ, услуг) к бухгалтерскому учету и отражения в бухгалтерской программе?

28. Кто имеет доступ к базам 1С-Бухгалтерия, 1С–Торговля, 1С-Склад?

29. Какие действия можно предпринять в случаях, если организации попадались недобросовестные поставщики товаров (работ, услуг)?

30. Кто в ООО «1» отвечает за сохранность ТМЦ, кто ведет учет, какими внутренними документами происходит списание ТМЦ для своих подразделений для производства работ?

31. Есть ли склад и где он находится?

32. Кто контролирует качество и количество поставляемых товаров (работ, услуг)?

33. В случае выполнения работ субподрядчиками кто занимается бытовыми вопросами рабочих и ИТР на месте проведения работ?

34. Вы лично присутствуете при принятии работ от субподрядчика, какие документы подписываете?

35. В случае брака или нарушения технологии строительства по работам, выполненным субподрядчиком, кто несет ответственность за допущенные нарушения перед Заказчиком, перед ООО «1»?

36. Есть ли в ООО «1» служба безопасности или сотрудник, который занимается экономической безопасностью организации? Укажите ФИО, его обязанности и ответственность.

37. Укажите должностное лицо, визирующее документы, которые оформляется в организации.

Перечень вопросов, подлежащих обязательному выяснению у руководителя (например, ООО «1»), по выбору контрагентов, процедуре подписания договоров, учету товарно-материальных ценностей (далее — ТМЦ):

1. Кем, в какой должности Вы работаете в ООО «1»?

2. Когда Вы приступили к исполнению обязанностей в Вашей должности?

3. Кто назначил Вас на эту должность?

4. Где и кем Вы работали до ООО «1»?

5. Вы исполняли аналогичные обязанности ранее или работа в ООО «1» — это новые профессиональные навыки?

6. Вмешиваются ли учредители непосредственно в финансово-хозяйственную деятельность ООО «1»?

7. Если учредители вмешиваются в финансово-хозяйственную деятельность ООО «1», то каким образом это происходит?

8. Вы представляете отчеты о результатах финансово-хозяйственной деятельности ООО «1» учредителям?

9. Вы согласовываете выбор контрагентов или расходы, которые необходимо произвести, с учредителями?

10. Кто в Вашей организации отвечает за подготовку договоров к подписанию сторонами?

11. Кто занимается подбором поставщиков, субподрядчиков для ООО «1»?

12. Как происходит поиск контрагентов?

13. Какими источниками информации Вы пользуетесь при выборе контрагентов?

14. Сколько человек в Вашем отделе занимается поиском поставщиков?

15. Как обычно происходит общение с поставщиком, по почте, лично, через посредника?

16. Опишите процесс подготовки договора внутри организации при установлении поставщика.

17. Одобрение того или иного контрагента — это решение единоличное или коллегиальное?

18. Если решение коллегиальное, назовите лиц, принимающих решение.

19. Если решение принимается единолично, Вы выступаете инициатором заключения договора именно с этим поставщиком?

20. Есть ли в организации лица или отдел, которые несут ответственность за выбор того или иного контрагента? Укажите их.

21. Какая ответственность предусмотрена в Вашей организации при установлении поставщика?

22. Кто определяет, кого из поставщиков выбрать?

23. Кто дает указание для подготовки проектов договоров?

24. Кто выступает инициатором заключения договора с поставщиками, от кого исходит предложение о работе с конкретным поставщиком?

Для установления личности руководителя-контрагента и деловой репутации организации-контрагента:

25. Знаком ли Вам лично руководитель организации-контрагента, при каких обстоятельствах, когда Вы познакомились?

26. Какие взаимоотношения (дружеские, деловые) Вас объединяют?

27. Какие работы (услуги) выполняла организация-контрагент для вас, какие товары поставляла?

28. Ранее эта организация оказывала для вас подобные услуги, выполняла работы, поставляла товары?

29. Какие действия Вы предпринимали для установления деловой репутации организации-контрагента?

Подписание договора и учет товаров (работ, услуг).

30. В организации существуют какие-либо регламентирующие документы по документообороту?

31. Кто несет ответственность за количество и качество поставляемых ТМЦ (ГСМ, запчасти и др.), услуг (транспортных и др.), работ (субподряд)?

32. Кто принимает первичные документы от поставщика (ТН, ТН, ТОРГ-12, Акты), кто подписывается в документе, где происходит принятие товаров (работ, услуг) по документу?

33. Кто должен присутствовать при принятии товаров (работ, услуг) в обязательном порядке?

34. Вам попадались недобросовестные поставщики товаров (работ, услуг), какие действия Вы предпринимали в подобных случаях?

35. Кто в ООО «1» отвечает за сохранность ТМЦ, кто ведет учет?

36. Есть ли склад и где он находится, кто является кладовщиком?

37. Если при принятии работ от субподрядчика присутствуют представители Заказчика, кто именно присутствует, какие документы подписывает?

38. В случае брака или нарушения технологии по работам, выполненным субподрядчиком, кто несет ответственность за допущенные нарушения перед Заказчиком, перед ООО «1»?

39. Кто составляет претензии от ООО «1» в адрес субподрядчика в случае выявления брака или нарушения технологии, кто подписывает такие документы?

40. Есть ли в ООО «1» служба безопасности или сотрудник, который занимается экономической безопасностью организации?

41. На компьютере какого должностного лица установлены базы 1С-Бухгалтерия, 1-С Торговля, 1С-Склад?

42. Кто имеет доступ к базам 1С-Бухгалтерия, 1С–Торговля, 1С-Склад?»

Тестовые задания:

1. Кто принимает распоряжение о проведении инвентаризации имущества налогоплательщика?

а) Руководитель налоговой инспекции или его заместитель.

б) Президент Российской Федерации.

в) Министр финансов РФ.

2. Какие из следующих видов имущества могут быть проверены в ходе инвентаризации налогоплательщика?

а) Только основные средства.

б) Основные средства, нематериальные активы, производственные запасы и другие виды имущества.

в) Лишь финансовые активы и обязательства.

3. Какая из ситуаций является основанием для проведения инвентаризации имущества налогоплательщика?

а) Поступление новых сотрудников в организацию.

б) Уклонение налогоплательщика от уплаты налогов.

в) Изменение реквизитов организации.

4. Когда должностные лица налоговых органов могут получить доступ в жилые помещения для проведения налоговой проверки?

а) В любое время по усмотрению налоговых органов.

б) Только в случае судебного решения или в иных случаях, установленных законом.

в) При наличии согласия проживающих в помещении лиц.

5. Кто может быть вызван в качестве свидетеля для дачи показаний?

а) Любое физическое лицо, которому известны обстоятельства, имеющие значение для налогового контроля.

б) Только юридические лица.

в) Только сотрудники налоговых органов.

6. Что происходит, если налогоплательщик препятствует доступу должностных лиц налоговых органов для проведения налоговой проверки?

а) Препятствия могут быть устранены немедленно.

б) Составляется акт, и на основании его налоговый орган может самостоятельно определить сумму налога.

в) Вопрос решается через суд.

7. Как оформляется процесс выемки документов и предметов?

а) На основании устного приказа руководителя.

б) По протоколу, который подписывают все участвующие лица.

в) по решению суда.

8. Какие лица не могут быть допрошены в качестве свидетелей?

а) Лица, которые не имеют информации, необходимой для налогового контроля.

б) Лица, не являющиеся налогоплательщиками.

в) Лица, которые не могут правильно воспринимать обстоятельства из-за малолетства или умственной отсталости (нездоровья), а также те, кто получил информацию, относящуюся к профессиональной тайне.

9. Какие документы могут быть истребованы в ходе налоговой проверки?

а) Лишь бухгалтерские отчеты.

б) Все документы, связанные с налоговым контролем, включая договора, накладные, счета-фактуры.

в) Только документы, связанные с уплатой налогов.

10. В каком случае налоговый орган может изъять подлинники документов?

а) Только при отсутствии копий документов.

б) Когда есть основания полагать, что документы могут быть уничтожены, скрыты или заменены.

в) Изъятие подлинников невозможно.

11. Какие предметы и документы не подлежат изъятию при выемке?

а) Все документы и предметы.

б) Документы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки.

в) Только документы, которые были представлены ранее.

12. Какое обязательство лежит на должностном лице налогового органа перед получением показаний свидетеля?

а) Предупредить свидетеля о возможном наказании за ложные показания или отказ от дачи показаний.

б) Подписать протокол свидетеля.

в) Предоставить свидетелю доступ к налоговой декларации.

13. Какой срок отведен для представления истребуемых документов налоговыми органами?

а) 10 дней для всех налогоплательщиков.

б) 30 дней для иностранных организаций.

в) 20 дней для консолидированных групп налогоплательщиков.

14. Что может делать должностное лицо налогового органа при воспрепятствовании доступу на территорию проверяемого лица?

а) Написать жалобу в суд.

б) Составить акт о воспрепятствовании и на основании этого акта определить сумму налога.

в) Игнорировать воспрепятствование.

15. Какая ответственность наступает за отказ от представления истребуемых документов?

а) Ответственность по ст. 128 НК РФ.

б) Ответственность по ст. 19.4.1 КоАП РФ.

в) Ответственность по ст. 126 НК РФ.

16. Основная задача государственных налоговых органов:

а) Пресечение налоговых правонарушений.

б) Увеличение собираемости налогов.

в) Пресечение налоговых преступлений.

г) Контроль соблюдения законодательства о налогах и сборах.

д) Контроль соблюдения законодательства по таможенному делу.

17. Сущность налога — это:

а) Изъятие государством в пользу общества части прибыли, полученной в результате хозяйственной деятельности организаций.

б) Изъятие государством в пользу общества части стоимости валового внутреннего продукта в виде обязательного платежа.

в) Изъятие государством в пользу общества части добавленной стоимости.

18. Налог — это:

а) Обязательный, индивидуальный, безвозмездный или возмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц.

б) Обязательный, индивидуальный, безвозмездный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц.

в) Обязательный, индивидуальный, безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц.

Контрольные вопросы

1. Виды налоговых проверок.

2. Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок.

3. Участие свидетеля.

4. Доступ должностных лиц налоговых органов на территорию или в помещение для проведения налоговой проверки.

5. Истребование документов.

6. Выемка документов и предметов.

7. Привлечение специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля.

8. Участие переводчика.

9. Участие понятых.

10. Проведение инвентаризации имущества.

11. Осмотр территорий (помещений) налогоплательщика.

12. Назначение экспертизы.

13. Опрос свидетеля.

ГЛАВА 4. КАМЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ ПРОВЕРКА

4.1. Общие положения о камеральной налоговой проверке. Понятие и цели проведения камеральных налоговых проверок

Камеральная налоговая проверка — это одна из важнейших форм налогового контроля и ей посвящена ст. 88 НК РФ. Камеральная налоговая проверка — это проверка, проводящаяся по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа, без специального решения руководителя или заместителя налогового органа о проведении налоговой проверки.

Камеральные проверки проводятся в основном без человеческого участия с использованием автоматизированных систем, через которые ФНС России получает: данные о выставленных и полученных счетах-фактурах; информацию о расчетах, производимых через онлайн-кассы; сведения Росреестра о сделках с недвижимостью; сведения ФТС по сделкам, связанным с экспортом и импортом товаров; информацию о движении денег по банковским счетам — по запросу; сведения о движении ряда импортных товаров, так называемая система прослеживаемости товаров.

Целями камеральной налоговой проверки являются: контроль за соблюдением налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах; выявление и пресечение налоговых правонарушений; подготовка информации для выбора объекта проведения выездной налоговой проверки.

Основная цель камерального контроля — не доначислить налоги и наложить штрафы, а понудить налогоплательщиков самостоятельно

исправить ошибки, устранить нарушения и доплатить суммы налогов. По результатам камерального контроля налогоплательщикам предлагают дать пояснения о причинах тех или иных несоответствий или уточнить свои налоговые обязательства.

Камеральная налоговая проверка проводится на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, плательщиком сбора, налоговым агентом (далее — налогоплательщик), а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Обязанность налогоплательщиков представлять в налоговый орган по месту учета документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов и сборов, предусмотрена подп. 4 и 5 п. 1 ст. 23 НК РФ, а также положениями законодательства о налогах и сборах.

Объектом камеральной проверки является налоговая декларация, представленная налогоплательщиком в налоговую инспекцию. В ст. 80 НК РФ дано определение налоговой декларации, которая представляет собой письменное заявление или заявление, составленное в электронном виде и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной цифровой подписи, налогоплательщика:

— об объектах налогообложения,

— о полученных доходах и произведенных расходах,

— об источниках доходов,

— о налоговой базе,

— о налоговых льготах,

— об исчисленной сумме налога

— и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Налоговая декларация представляется в установленные законодательством о налогах и сборах сроки. Формы и порядок заполнения форм налоговых деклараций, а также форматы и порядок представления налоговых деклараций в электронном виде утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по согласованию с Минфином РФ.

Налогоплательщики обязаны составлять декларации по каждому налогу, подлежащему уплате. Налоговые органы не вправе требовать

от налогоплательщика включения в налоговые декларации сведений, не связанных с исчислением и уплатой налогов.

В соответствии с п. 1 ст. 88 НК РФ при проведении камеральных налоговых проверок кроме документов, которые представлены налогоплательщиком с налоговой декларацией (расчетом), используются и иные документы, имеющиеся у налогового органа.

К ним относятся:

— ранее представленные налоговые декларации (расчеты);

— документы, полученные налоговым органом с первоначальной налоговой декларацией (расчетом) — при проведении камеральной налоговой проверки уточненной налоговой декларации (расчета);

— документы, ранее полученные (составленные) в ходе выездных и камеральных налоговых проверок, иных мероприятий налогового контроля;

— документы, полученные налоговым органом при осуществлении им иных функций, законодательно отнесенных к компетенции налоговых органов (по валютному контролю, проверок контрольно-кассовой техники, полноты учета выручки и т. д.);

— решения (постановления) налоговых органов;

— заявления и сообщения, полученные от налогоплательщика и третьих лиц;

— материалы, полученные от правоохранительных и иных органов, от внебюджетных фондов, в том числе в соответствии с ведомственными соглашениями с ФНС России, региональными ведомственными соглашениями и т. д.;

— иные документы и сведения, полученные на законных основаниях, в том числе указанные в методологических документах ФНС России о проведении предпроверочного анализа налогоплательщика.

Налогоплательщик может самостоятельно обнаружить ошибку в поданной им налоговой декларации. В этом случае он обязан внести необходимые изменения в налоговую декларацию в порядке, установленном ст. 54 НК РФ. В соответствии с этой статьей при обнаружении ошибок в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем (отчетном) налоговом периоде перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки. В случае невозможности определения конкретного периода корректируются налоговые обязательства отчетного периода, в котором выявлены ошибки.

Вопрос об **ответственности налогоплательщика в случае внесения им изменений в налоговую декларацию** решается с учетом положений ст. 81 НК РФ. Здесь возможны три варианта развития событий, все они регламентированы НК РФ.

1. Если заявление о внесении изменений в налоговую декларацию производится до истечения срока подачи налоговой декларации, она считается поданной в день подачи заявления.

2. Если заявление о внесении изменений в налоговую декларацию делается после истечения срока подачи налоговой декларации, но до истечения срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности, если указанное заявление было сделано до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом его ошибки, либо о назначении выездной налоговой проверки.

3. Если заявление о внесении изменений в налоговую декларацию делается после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности, если указанное заявление налогоплательщик сделал до момента, когда он узнал об обнаружении налоговым органом его ошибки либо о назначении выездной налоговой проверки. В этом случае налогоплательщик освобождается от ответственности при условии, что до подачи такого заявления он уплатит в бюджет недостающую сумму налога и соответствующие ей пени.

При проведении камеральных проверок налоговые органы руководствуются регламентом проведения камеральных проверок налоговой отчетности, оформления и реализации их результатов. Методика расчета каждого конкретного налога приводится в части второй НК РФ, кроме того, существует множество приказов, методических рекомендаций, писем ФНС России, регламентирующих методику проведения камеральной проверки.

4.2. Определение момента начала и срок проведения камеральной налоговой проверки. Проверяемый период и периодичность проведения камеральных проверок

Камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа.

Налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки.

Срок проведения камеральной проверки

У иностранных организаций, которые оказывают электронные услуги, камеральные проверки налоговой отчётности по НДС длятся до полугода (п. 2 ст. 88 НК РФ).

Камеральная проверка проводится в течение трёх месяцев со дня представления декларации в налоговый орган. Налогоплательщик признается исполнившим обязанность по представлению декларации, если документ сдан в организацию связи до 24 часов последнего дня срока. Для декларации по НДС установлен срок камеральной проверки два месяца. Срок могут продлить до трех месяцев, если установят признаки возможного нарушения налогового законодательства (п. 2 ст. 88 НК РФ).

Не позднее следующего дня после принятия документация подлежит регистрации; каждому поступившему документу присваивается регистрационный номер, который проставляется на принятом документе. После регистрации документы передаются в отдел ввода и обработки документов. После окончания ввода на документах проставляется дата ввода и подпись сотрудника, осуществившего ввод данных.

Отчетность проходит проверку с использованием программного обеспечения, которое подтверждает подлинность электронной цифровой подписи и соответствие формату подачи документа.

По завершении камеральной проверки декларация подписывается должностным лицом, проводившим проверку, с указанием даты ее проведения. Оформление проверки зависит от ее итогов. Если в ходе проверки не были обнаружены ошибки, противоречия или нарушения в представленных данных, инспектор подписывает декларацию и ставит на титульном листе дату.

Если в процессе камеральной проверки обнаружены ошибки в налоговой декларации (расчете) или противоречия в предоставленных сведениях, налогоплательщик обязан предоставить пояснения или внести исправления в течение пяти рабочих дней после получения уведомления о выявленных несоответствиях. Налогоплательщик, представляющий в налоговый орган пояснения относительно выявленных ошибок в налоговой декларации (расчете) и (или) противоре-

чий между сведениями, содержащимися в представленных документах, вправе дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учета и (или) иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию (расчет).

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.

В соответствии с НК РФ, акт камеральной налоговой проверки должен быть составлен в течение десяти дней после ее окончания, то есть после истечения трехмесячного срока с момента подачи документов на проверку не позднее десяти дней. С момента составления акта проверки начинает исчисляться срок давности привлечения к налоговой ответственности.

Налогоплательщик должен быть обязательно извещен о дате и месте рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки, для того чтобы он имел возможность реализовать право на участие в данном процессе.

Руководитель налогового органа выносит одно из следующих решений:

— о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;

— об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности.

В решении о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного правонарушения, как они установлены проведенной проверкой. Приводятся документы и иные сведения, подтверждающие данные обстоятельства, а также обстоятельства, отягчающие ответственность. Кроме того, указываются статьи НК РФ, предусматривающие меры ответственности. Приводятся также предложения об уплате неуплаченного или не полностью уплаченного налога, уплате пени за несвоевременное перечисление налога, начисленных на дату вынесения решения, и соответствующих налоговых санкций.

В решении об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются обстоятельства совершенного правонарушения, как они установлены проведенной проверкой. Приводятся документы и иные сведения, подтверждающие эти обстоятельства, а также все обстоятельства, которые были установлены в процессе производства по делу о налоговом правонарушении, исключающие привлечение налогоплательщика к ответственности. А также указывается пункт ст. 109 НК РФ, который исключает привлечение налогоплательщика к ответственности.

Если в ходе проверки выявлена неуплата или неполная уплата налога, то в решении выносятся предложения об его уплате, а также прописывается уплата пеней за нарушение сроков перечисления налога, начисленных на дату вынесения решения.

Налогоплательщик вправе обжаловать решение налогового органа по камеральной проверке путем подачи апелляционной жалобы в вышестоящий налоговый орган (ст. 1012 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 вышестоящий налоговый орган (п. 2 ст. 139 НК РФ). В случае если налогоплательщик подал апелляционную жалобу в вышестоящий налоговый орган, он также может одновременно или в последующем подать аналогичную жалобу в арбитражный суд (п. 1 ст. 138 НК).

4.3. Этапы проведения камеральной налоговой проверки

Камеральные налоговые проверки проводятся в следующем порядке:

1) Принятие и ввод в автоматизированную информационную систему налоговых органов (АИС «Налог») данных всех налоговых деклараций (расчетов), представляемых на бумажных носителях и в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

Автоматизированный арифметический контроль на стадии ввода показателей в АИС «Налог» осуществляется в отношении всех представленных налоговых деклараций (расчетов). Автоматизированный арифметический контроль проводится с использованием внутридокументных контрольных соотношений.

Ежедневно формируются протоколы ошибок взаимоувязки показателей налоговых деклараций и при необходимости распечатываются. Указанные протоколы формируются в автоматизированном режиме при вводе отчетности в АИС «Налог», хранятся в базе данных и используются в работе отделом камеральных проверок.

2) Автоматизированный камеральный контроль, осуществляемый отделом камеральных проверок, в отношении всех представленных налоговых деклараций (расчетов).

Автоматизированный камеральный контроль проводится с использованием внутри документных и междокументных контрольных соотношений. Работники отдела камеральных проверок ежедневно формируют протоколы ошибок взаимоувязки показателей налоговых деклараций, бухгалтерской отчетности, иных документов и информации, поступающей в налоговые органы. Указанные протоколы формируются в автоматизированном режиме в АИС «Налог», хранятся в базе данных и используются при проведении проверок.

3) Дальнейшая проверка с проведением мероприятий налогового контроля осуществляется отделом камеральных проверок.

4) Оформление результатов проверки актом налоговой проверки в соответствии со ст. 100 НК РФ (при выявлении нарушений), а также иными документами в соответствии с главами части второй НК РФ, регулирующими вопросы исчисления и уплаты отдельных налогов.

При проведении камеральной налоговой проверки информационные ресурсы местного, регионального и федерального уровня заполняются согласно порядкам их ведения.

Основные направления проведения проверки

Должностное лицо налогового органа:

— проверяет правильность отражения в карточке «Расчеты с бюджетом (РСБ)» налогоплательщика начислений по представленным налоговым декларациям (расчетам);

— анализирует протокол разногласий по результатам арифметического контроля и протокол проверки по контрольным соотношениям, сформированный при вводе данных налоговых деклараций (расчетов) в АИС «Налог» соответствующим отделом;

— проводит контроль с помощью запросов и аналитических выборок в целях сопоставления показателей налоговых деклараций (расчетов) и бухгалтерской отчетности и иных данных, содержащихся в информационных ресурсах налогового органа, а также информа-

ции внешних источников, правильности исчисления налоговой базы, проверки обоснованности применения налоговых льгот, налоговых ставок, а также в целях проверки полноты представления налоговых деклараций (расчетов) и т. д.;

— формирует и обобщает протоколы сопоставления показателей налоговых деклараций (расчетов) и бухгалтерской отчетности и иных данных, содержащихся в информационных ресурсах налогового органа, а также информации внешних источников;

— в целях проведения контрольной и аналитической работы, в т. ч. по отбору налогоплательщиков для выездных налоговых проверок, проведения внутреннего аудита (комплексные аудиторские проверки, дистанционный мониторинг, дистанционные проверки) и т. п., сформированные протоколы сохраняет в электронном виде, в форме таблиц Excel. В полученные таблицы можно вносить информацию о проведенных мероприятиях налогового контроля в связи с выявленными расхождениями (несоответствиями), реквизиты ответа налогоплательщика на сообщение налогового органа, причины обоснованных расхождений и другие сведения о результатах налогового контроля;

— дополнительно проверяет построчный контроль данных налоговых деклараций, при необходимости сопоставляет показатели текущей декларации с ранее представленными, проводит необходимые мероприятия налогового контроля;

— по возможности проводит сопоставление показателей деклараций (расчетов) и бухгалтерской отчетности с показателями по аналогичным налогоплательщикам и со среднеотраслевыми показателями (возможно по предыдущим периодам), в случае значительного отклонения устанавливает причину расхождений.

По результатам проведенного автоматизированного контроля, сопоставления данных, информации из внешних источников, документов, представленных налогоплательщиком вместе с налоговой декларацией (расчетом), данных информационных ресурсов и т. п. налоговый инспектор должен принять решение о необходимости проведения других мероприятий налогового контроля.

При отсутствии необходимости проведения других мероприятий налогового контроля камеральная налоговая проверка заканчивается, в АИС «Налог» вводится дата окончания комплекса мероприятий. Полученные в ходе проведенных мероприятий налогового контроля документы передаются для хранения в соответствующий отдел. Про-

веряется полнота и достоверность заполнения информационного ресурса по камеральным проверкам в АИС «Налог».

Если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, должностными лицами налогового органа, проводящими камеральную налоговую проверку, выполняется *обязательная процедура по направлению налогоплательщику требования о представлении пояснений или внесения изменений*. Эта процедура в любом случае является обязательной перед составлением акта проверки.

Для подтверждения достоверности данных, отраженных в налоговой декларации (расчете), налогоплательщик вместе с пояснениями вправе дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учета и (или) иные документы, подтверждающие достоверность данных, отраженных в налоговой декларации (расчете).

Если после рассмотрения лицом, проводящим камеральную налоговую проверку, представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений налогоплательщика налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки.

На каждом этапе камеральной проверки налоговые органы выполняют следующие действия:

— при приеме документов проверяется полнота и правильность представленных налогоплательщиком отчетных документов;

— проводится визуальная проверка правильности оформления представленных документов (заполнение всех необходимых реквизитов, таких как полное наименование налогоплательщика, ИНН, КПП, период отчетности, подписи уполномоченных лиц и отсутствие помарок или исправлений, не заверенных налогоплательщиком);

— осуществляется арифметический контроль;

— выполняется логическая проверка показателей бухгалтерской и налоговой отчетности;

— проверяется, своевременно ли поданы налоговые декларации;

— проверяется обоснованность применения налоговых ставок и льгот;

— проводится проверка правильности исчисления налоговой базы:

а) сопоставление отчетных показателей налоговой отчетности текущего периода с аналогичными показателями налоговой отчетности предыдущего отчетного (налогового) периода;

б) сопоставление показателей проверяемой налоговой декларации с показателями налоговых деклараций по другим видам налогов и бухгалтерской отчетностью;

в) оценка достоверности показателей налоговой отчетности на основе анализа всей имеющейся в налоговом органе информации о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика;

г) сравнительный анализ соответствия уровня и динамики показателей налоговой отчетности, отражающих объемы производства, реализации товаров (продукции, работ, услуг), с уровнем и динамикой показателей объемов потребления налогоплательщиком энергетических (электро— и теплоэнергии), водных, сырьевых и иных материальных ресурсов;

— проверка обоснованности ставок налогов и льгот.

4.4. Мероприятия налогового контроля при проведении камеральных налоговых проверок

При проведении камеральных налоговых проверок могут проводиться следующие мероприятия налогового контроля после обязательной процедуры *по направлению налогоплательщику требования о представлении пояснений или внесения изменений*:

1) Направление запросов в компетентные органы иностранных государств. Обмен информацией осуществляется с компетентными органами тех иностранных государств, с которыми существуют действующие международные договоры.

2) Направление налоговым органом запросов в банк о наличии счетов, вкладов (депозитов) в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах, вкладах (депозитах), о представлении выписок по операциям на счетах, по вкладам (депозитам), справок об остатках электронных денежных средств и переводах электронных денежных средств организаций (индивидуальных предпринимателей, физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, но-

тариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты).

3) Допрос свидетеля, проводимый в соответствии со ст. 90 НК РФ.

4) Осмотр территорий, помещений лица, в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов в ходе проведения камеральной налоговой проверки на основе налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость.

5) Инвентаризация принадлежащего налогоплательщику имущества с согласия проверяемого лица, в том числе по месту его нахождения в производственных, складских, торговых и иных помещениях и на территории проверяемого лица.

6) Истребование документов у проверяемого лица.

Необходимо учитывать, что в соответствии с п. 7 ст. 88 НК РФ при проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, за исключением:

а) подтверждающих право на налоговые льготы у налогоплательщиков, использующих такие льготы (п. 6 ст. 88). Льготами по налогам и сборам признаются преимущества, предоставляемые налоговым законодательством отдельным категориям налогоплательщиков по сравнению с другими (п. 1 ст. 56). К налоговым льготам также относится возможность не уплачивать тот или иной налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере;

б) тех, которые в соответствии с положениями НК РФ должны прилагаться к налоговой декларации (расчету), если они не были представлены вместе с декларацией или расчетом (п. 7 ст. 88);

в) подтверждающих правомерность применения налоговых вычетов (ст. 172) при подаче налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога (п. 8 ст. 88);

г) счетов-фактур, первичных и иных документов, относящиеся к нижеуказанным операциям при выявлении противоречий между сведениями об операциях, содержащимися в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, либо при выявлении несоответствия сведений об операциях, содержащихся в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, представленной налогоплательщиком, сведениям об указанных операциях, содержащимся в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, пред-

ставленной в налоговый орган другим налогоплательщиком (иным лицом, на которое в соответствии с гл. 21 НК РФ возложена обязанность по представлению налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость), или в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур, представленном в налоговый орган лицом, на которое в соответствии с гл. 21 НК РФ возложена соответствующая обязанность, в случае, если такие противоречия, несоответствия свидетельствуют о занижении суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей уплате в бюджет, либо о завышении суммы налога на добавленную стоимость, заявленной к возмещению, налоговый орган также вправе истребовать у налогоплательщика (п. 8.1 ст. 88);

д) сведений о периоде участия участника договора инвестиционного товарищества в таком договоре, о приходящейся на него доле прибыли (расходов, убытков) инвестиционного товарищества (при проведении камеральной налоговой проверки налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль организаций, налогу на доходы физических лиц);

е) первичных и иных документов, подтверждающих изменение сведений в соответствующих показателях налоговой декларации (расчета), и аналитические регистры налогового учета, на основании которых сформированы указанные показатели до и после их изменений при проведении камеральной налоговой проверки на основе уточненной налоговой декларации (расчета), представленной по истечении двух лет, со дня, установленного для подачи налоговой декларации (расчета) по соответствующему налогу за соответствующий отчетный (налоговый) период, в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, или увеличена сумма полученного убытка по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом);

ж) любых документов, являющихся основанием для исчисления и уплаты налогов, связанных с использованием природных ресурсов (п. 9 ст. 88);

Кроме того, на основании пп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ налоговый орган по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, вправе запросить книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций.

7) Истребование документов (информации) у иных (по отношению к проверяемому налогоплательщику) лиц.

8) Экспертиза.

9) Привлечение специалиста.

10) Привлечение переводчика.

Конкретные формы и методы камеральной проверки налоговой отчетности определяются налоговой инспекцией самостоятельно. В ходе камеральной проверки налоговый инспектор анализирует соответствующие показатели налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности.

Рассмотрим особенности мероприятий, проводимых в ходе камеральной проверки:

— по результатам камеральной проверки деклараций принимается решение о необходимости включения данного налогоплательщика в план выездных проверок;

— по любой декларации налоговый орган может потребовать дополнительные пояснения в соответствии со ст. 93.1 НК РФ или вызвать руководителя организации для дачи пояснений (п.1 ст. 31 НК РФ).

НК РФ не предусмотрено продление камеральной проверки, а также не предусмотрено направление требования о предоставлении документов в адрес налогоплательщика после истечения срока проведения проверки. В рамках камеральной проверки не может производиться выемка документов и приостановка операций по счетам в банке.

Привлечение к налоговой ответственности по результатам камеральной проверки возможно только при наличии акта.

Перечень ситуаций, в которых налоговый орган может направлять запросы в рамках камеральной проверки налогоплательщику, подавшему декларацию или расчет:

При обнаружении неточностей в самой декларации или расчете, инспекторы налогового органа имеют право требовать от налогоплательщика пояснения или уточненную декларацию.

В декларации заявлен убыток. В таком случае налоговый орган вправе потребовать пояснения, обосновывающие размер убытка (п. 3 ст. 88 НК РФ). Другие документы и информацию по этому основанию запрашивать запрещается.

Уточненная декларация с суммой налога к уменьшению. Инспекторы могут запросить у налогоплательщика пояснения, обосновывающие заявленные изменения (п. 3 ст. 88 НК РФ). Но если такая

декларация подана спустя два и более года после подачи первичной декларации, то у налогового органа есть право затребовать любые документы, подтверждающие изменение сведений в соответствующих показателях (п. 8.3 ст. 88 НК РФ).

В декларации или расчете заявлены льготы. Инспекторы запросят документы, подтверждающие льготы (п. 6 ст. 88 НК РФ). Другие сведения и документы истребовать не разрешается.

В декларации по НДС заявлен налог к возмещению (п. 8 ст. 88 НК РФ). Инспекторы могут получать любые документы, которые могут подтвердить в соответствии со ст. 171 и 172 НК РФ правомерность заявленных вычетов.

Недостоверные сведения в декларации по НДС, которые, по мнению налогового органа, направлены на занижение базы либо завышение вычета. Такие обстоятельства дают инспекторам право требовать любые документы, которые относятся к соответствующим операциям.

Расчет по страховым взносам с пониженным тарифом или необлагаемыми суммами. В этом случае у плательщика могут запросить любые документы, относящиеся к применяемому тарифу или необлагаемым выплатам (п. 8.6 ст. 88 НК РФ).

Для требований, направленных контрагентам или иным лицам, связанным с налогоплательщиком, таких ограничений нет.

Право истребовать документы и информацию дает сам факт проведения камеральной проверки (п. 1 ст. 93.1 НК РФ). Но запрос должен касаться исключительно деятельности проверяемого налогоплательщика. Нельзя запрашивать по этому основанию документы и информацию, относящиеся только к получателю запроса, к примеру, трудовые договоры сего работниками.

4.5. Оформление результатов камеральной налоговой проверки

По завершении любой камеральной проверки налоговым органом должны быть сделаны выводы о том, нарушил ли налогоплательщик налоговое законодательство или нет.

Если факты нарушения **не выявлены**, то камеральная проверка автоматически завершается. Сообщение налоговым органом налогоплательщику об отсутствии нарушений и окончании камеральной проверки законодательством не предусмотрено.

Если после рассмотрения должностным лицом налогового органа, проводящим камеральную налоговую проверку, представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений налогоплательщика, налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки в порядке, предусмотренном ст. 100 НК РФ в соответствии со следующим алгоритмом:

— в течение **десяти рабочих дней** с момента завершения камеральной проверки составляется акт камеральной проверки в соответствии со ст. 100 НК РФ;

— акт не позднее **пяти рабочих дней** с даты составления вручается налогоплательщику;

— налогоплательщик в течение **одного месяца** вправе подать возражения на акт камеральной проверки;

— в течение **десяти рабочих дней** после окончания срока представления возражений руководитель налогового органа обязан рассмотреть все материалы, а именно материалы проверки, возражения налогоплательщика, и вынести решение о привлечении либо об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В п. 3 ст. 100 НК РФ закреплен перечень обязательных реквизитов, отражаемых в акте налоговой проверки: дата подписания; наименование проверяемого лица; дата представления документов и их перечень; проведенные мероприятия налогового контроля; факты налоговых нарушений; выводы и предложения проверяющих и др.

Оформление и перечень реквизитов акта налоговой проверки закреплены как для камеральной, так и для выездной налоговой проверки. При подготовке акта камеральной налоговой проверки должностное лицо налогового органа обязано руководствоваться общими требованиями к составлению и содержанию акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки, за исключением вводной части.

В акте камеральной налоговой проверки отражаются факты налоговых правонарушений. К акту проверки прилагаются материалы, полученные в ходе контроля, иные документы, которые подтверждают выявленное нарушение и формируют дело о нарушении. Налоговый орган обязан уведомить налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов проверки.

4.6. Направление (вручение) акта проверки лицу, в отношении которого проводилась проверка

Акт налоговой проверки после подписания лицами, проводившими соответствующую проверку, подписывается лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем). Об отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя подписать акт делается соответствующая запись в акте налоговой проверки.

Одновременно с подписанием акта налоговой проверки лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем), вручается акт проверки. Акт налоговой проверки должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем) в течение пяти дней с даты этого акта.

При проведении налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков акт налоговой проверки в течение десяти дней с даты этого акта вручается ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков.

В случае если лицо, в отношении которого проводилась проверка, или его представитель уклоняются от получения акта налоговой проверки, этот факт отражается в акте налоговой проверки, и акт налоговой проверки (с необходимыми приложениями) направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица. В случае направления акта налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день, считая с даты отправки заказного письма.

Вручение акта проверки производится с приложениями, подлежащими вручению лицу, в отношении которого проведена налоговая проверка. Налогоплательщику одновременно с актом налоговой проверки вручается (направляется) письменный документ за подписью руководителя (заместителя) руководителя налогового органа, которым лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, извещается о времени и месте рассмотрения материалов проверки. При проведении налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков извещение о времени и месте рассмотрения ма-

териалов налоговой проверки направляется ответственному участнику этой группы.

Учитывая, что процедура рассмотрения материалов проверки начинается по истечении пятнадцати дней со дня получения акта налоговой проверки, планировать время рассмотрения материалов налоговой проверки необходимо исходя из способа вручения (направления) акта налоговой проверки (лично или по почте заказным письмом (при условии уклонения от получения акта налоговой проверки)).

Тестовые задания:

1. Камеральная налоговая проверка проводится на основе:

а) Выездной налоговой проверки.

б) Представленных налогоплательщиком налоговых деклараций и документов.

в) Проверки документов, представленных налоговым органом.

2. Целью камеральной налоговой проверки является:

а) Доначисление налогов и наложение штрафов.

б) Пресечение налоговых правонарушений и выявление ошибок в налоговых декларациях.

в) Привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности.

3. Какие документы могут быть использованы при проведении камеральной проверки?

а) Только налоговые декларации, представленные налогоплательщиком.

б) Документы, имеющиеся у налогового органа, а также налоговые декларации, представленные налогоплательщиком.

в) Только ранее составленные документы и протоколы.

4. Когда налогоплательщик обязан внести изменения в налоговую декларацию?

а) При обнаружении ошибки в декларации в процессе камеральной проверки.

б) В любое время, даже если ошибка не была замечена.

в) Если ошибка была выявлена после подачи декларации в налоговый орган.

5. Каков срок проведения камеральной налоговой проверки по НДС?

а) До полугода.

б) Три месяца.

в) До двух месяцев с возможностью продления.

6. Что происходит, если в ходе камеральной проверки выявлены ошибки в налоговой декларации?

а) Налогоплательщик освобождается от уплаты налогов.

б) Налогоплательщик должен внести исправления или пояснения в течение пяти рабочих дней.

в) Камеральная проверка завершается без последствий.

7. Какой документ составляется налоговым органом при выявлении правонарушений в ходе камеральной проверки?

а) Решение о наложении штрафа.

б) Акт камеральной проверки.

в) Протокол налоговой проверки.

8. Срок для подачи апелляционной жалобы налогоплательщиком в случае решения по камеральной проверке:

а) 6 месяцев.

б) 1 год.

в) 2 месяца.

9. Какой документ подтверждает факт совершения налогового правонарушения в ходе камеральной проверки?

а) Протокол налоговой проверки.

б) Акт камеральной налоговой проверки.

в) Жалоба налогоплательщика.

10. С какого момента начинается отсчет срока давности по делу о налоговом правонарушении, выявленном в ходе камеральной проверки?

а) С момента подачи налоговой декларации.

б) С момента составления акта камеральной проверки.

в) С момента регистрации декларации.

11. Какие мероприятия налогового контроля могут быть проведены после обязательной процедуры по направлению налогоплательщику требования о представлении пояснений или внесения изменений?

а) Направление запросов в компетентные органы иностранных государств.

б) Проведение инвентаризации имущества налогоплательщика без его согласия.

в) Привлечение переводчика для разъяснения налоговых правонарушений.

12. Что не входит в компетенцию налогового органа при проведении камеральной налоговой проверки?

а) Направление запросов в банк о наличии счетов и средств на счетах.

б) Осмотр территорий и помещений лица, в отношении которого проводится проверка, без согласия налогоплательщика.

в) Продление сроков камеральной проверки для сбора дополнительных документов.

13. Что представляет собой акт камеральной налоговой проверки?

а) Это заключение, составляемое на основании предоставленных налогоплательщиком документов.

б) Это акт, который составляется только при выявлении налоговых правонарушений и вручается налогоплательщику по завершении проверки.

в) Это документ, который вручается налогоплательщику до окончания проверки.

14. Что делает налоговый орган в случае, если налогоплательщик уклоняется от получения акта камеральной налоговой проверки?

а) Акт проверки не будет отправлен по почте.

б) Акт проверки отправляется по почте заказным письмом, и датой получения считается шестой день с момента отправки письма.

в) Налоговый орган будет обязан провести повторную проверку на месте.

15. В каких случаях налоговый орган вправе направить запросы в рамках камеральной проверки?

а) В случае, если налогоплательщик не предоставил документы на время проверки.

б) Если в декларации заявлены налоговые льготы или сумма налога к возмещению.

в) Если налогоплательщик обжалует камеральную проверку в суде.

16. Ошибки, выявленные в ходе проведения камеральной проверки налоговой декларации, устраняются или представляются пояснения по ним налогоплательщиком в течение:

а) 5 дней.

б) 15 дней.

в) 30 дней.

17. Акт и другие материалы налоговой проверки, в ходе которой были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные письменные возражения должны быть рассмотрены:

а) Руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку.

б) Инспектором, проводившим проверку.

в) Региональной комиссией по налоговым проверкам.

18. Решение по камеральной налоговой проверке, в ходе которой были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, должно быть принято в течение ... дней со дня истечения срока представления письменных возражений по акту проверки:

а) 20.

б) 15.

в) 10.

Контрольные вопросы

1. Из каких этапов состоит камеральная налоговая проверка?
2. Кто проводит камеральную налоговую проверку?
3. Порядок представления налогоплательщиком пояснений и внесения изменений в представленные на камеральную проверку документы.

4. Назовите все сроки проведения камеральных налоговых проверок.

5. Какие дополнительные документы и сведения могут быть запрашиваемы в процессе камеральной налоговой проверки?

6. Как происходит оформление результатов камеральной налоговой проверки?

7. Что представляет собой камеральная налоговая проверка и какие основные положения ей соответствуют?

8. Что такое камеральная налоговая проверка и какие цели она преследует?

9. Как определяется момент начала камеральной налоговой проверки и каковы её сроки?

10. Какой период проверяется при камеральных налоговых проверках и как часто они проводятся?

11. Что означает завершение камеральной налоговой проверки по первоначальной налоговой декларации?

12. Какие шаги предпринимает налоговый орган, если налогоплательщик подает уточненную налоговую декларацию до завершения камеральной налоговой проверки?

ГЛАВА 5. ВЫЕЗДНАЯ НАЛОГОВАЯ ПРОВЕРКА

5.1. Общие положения о выездной налоговой проверке. Понятие и цели проведения выездных налоговых проверок

Выездная налоговая проверка является одним из методов контрольной работы налоговой инспекции. Право налоговых органов проводить выездные налоговые проверки имеет и определенный психологический эффект, стимулирующий организации более аккуратно и тщательно относиться к вопросам исчисления и уплаты налогов.

Целью выездной налоговой проверки является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

Задачи выездной налоговой проверки:

— комплексное изучение условий финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента);

— выявление и анализ несоответствий и ошибок в документах, бухгалтерском учете и отчетности;

— оценка влияния выявленных нарушений на формирование налоговой базы для различных налогов;

— сбор доказательств по фактам правонарушений и их документальное подтверждение;

— доначисление налогов и сборов, которые не были уплачены налогоплательщиком;

— разработка рекомендаций для устранения нарушений и привлечение налогоплательщика к ответственности за нарушение налогового законодательства.

Объектом выездной налоговой проверки, является правильность исчисления и уплаты налога, произведенные на основе налого-

вой декларации. Иные документы, представленные плательщиком в налоговую инспекцию, включая и бухгалтерскую отчетность, объектами выездной проверки не являются, а рассматриваются только как источники информации.

Основные принципы планирования выездных налоговых проверок

Для того, чтобы создать понятную, единую и прозрачную систему планирования выездных налоговых проверок для налогоплательщиков и налоговых органов, необходимо придерживаться следующих принципов:

1. Применение наибольших льгот для добросовестных налогоплательщиков.

2. Оперативное реагирование на признаки возможных налоговых правонарушений.

3. Неизбежность наказания для налогоплательщиков, если нарушения законодательства о налогах и сборах будут выявлены.

4. Обоснованный выбор объектов для проведения проверок.

Принятие обоснованных решений о выборе объектов для выездных налоговых проверок невозможно без глубокого анализа всей информации, поступающей от внутренних и внешних источников.

5.2. Планирование и подготовка выездных налоговых проверок

При подготовке к выездной налоговой проверке разрабатываются специализированные информационные базы данных, содержащие широкую информацию о налогоплательщиках. Эти базы являются основой для дальнейших контрольных мероприятий и позволяют более детально анализировать деятельность налогоплательщиков.

Для сбора данных налоговые органы используют два типа источников: внутренние и внешние. Внутренние источники включают информацию, полученную непосредственно от налогоплательщика через бухгалтерскую и налоговую отчетность, а также результаты ранее проведенных проверок и другие документы. Внешние источники — это данные, поступающие от сторонних организаций, государственных учреждений или на основе соглашений о взаимном обмене информацией. Все эти сведения имеют решающее значение для формирования досье на каждого налогоплательщика.

Это досье включает в себя следующие разделы:

Раздел I. Идентификационные данные — в нем содержится информация о регистрации налогоплательщика, учетной политике, данные руководителя компании, филиалах, а также другие ключевые данные, которые дают возможность получить основную информацию о налогоплательщике.

Раздел II. Хозяйственные операции — влияющие на налоговую базу таких, как крупные операции, финансовые вложения, сделки с давальческим сырьем, пожертвования и непрофильные операции. Эти данные дают полное представление о хозяйственной деятельности компании.

Раздел III. Косвенные данные о хозяйственной деятельности — информация, предоставленная таможенными и правоохранительными органами, нотариусами, внебюджетными фондами, а также следует учесть публикации в СМИ и другие источники, которые могут содержать информацию, касающуюся нарушений или компрометирующих данных.

Раздел IV. Сигнальная информация — включает результаты контрольных мероприятий, оценку рисков, информацию о налоговых нарушениях, выявленных у аффилированных лиц, а также сведения о встречных проверках, выявленных противоречиях, поступивших от внешних источников.

Раздел V. Прочая информация — все остальные данные, которые могут быть полезны при планировании и проведении налоговых проверок, включая информацию, которая поможет уточнить характер и масштабы возможных нарушений.

Структура отбора налогоплательщиков для выездных налоговых проверок

ФНС России применяет комплексный подход к выбору налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок, основываясь на анализе финансово-экономических показателей их деятельности, что охватывает несколько уровней анализа:

1. Анализ исчисленных налоговых платежей — исследуется динамика начисленных налогов для выявления налогоплательщиков, у которых наблюдается уменьшение налоговых платежей. Это может служить признаком недоучета или других нарушений.

2. Анализ уплаченных налоговых платежей — проводится анализ уплаты налогов, что позволяет налоговым органам следить за

полнотой и своевременностью налоговых платежей, а также за возможными задержками в уплате.

3. Анализ налоговой и бухгалтерской отчетности — выявляются значительные отклонения от предыдущих периодов или от среднестатистических показателей, а также противоречия между данными в отчетности и информацией, полученной от налоговых органов. Это позволяет выявить ошибки или попытки уклонения от налогообложения.

4. Анализ факторов, влияющих на формирование налоговой базы — изучаются элементы, которые могут влиять на базу налогообложения, для выявления несоответствий или нарушений, которые могут требовать дополнительного контроля.

При принятии решения о проведении выездной налоговой проверки, налоговый орган также принимает во внимание необходимость проверки контрагентов или аффилированных лиц, которые могут быть связаны с проверяемым налогоплательщиком. Это позволяет провести более комплексное исследование всех аспектов хозяйственной деятельности компании.

Критерии самостоятельной оценки рисков налогоплательщиков, которые используются налоговыми органами для отбора объектов проверки, — важная часть планирования выездных налоговых проверок, так как позволяет выявить наиболее рискованных налогоплательщиков для более тщательного анализа.

На стадии предпроверочного анализа решаются организационные вопросы, связанные с подготовкой к проверке, а также собирается недостающая информация о налогоплательщике, чтобы провести проверку на высоком уровне. В случае необходимости, решается вопрос о привлечении к проведению выездной налоговой проверки специалистов других государственных и правоохранительных органов. Для обеспечения рационального отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок налоговыми органами используется информация, полученная в рамках проведения камеральной налоговой проверки, а также в результате анализа бухгалтерской и налоговой отчетности на основе **системы контрольных соотношений**, которая включает в себя:

Система контрольных соотношений	*Контрольные соотношения*
внутридокументные контрольные соотношения	контрольные соотношения показателей деклараций (расчетов) по налогам и сборам или бухгалтерской отчетности
междокументные контрольные соотношения	соотношения показателей деклараций (расчетов) по налогам и сборам, бухгалтерской отчетности и информации, полученной из внешних источников

Использование системы контрольных соотношений предоставляет лишь приблизительные данные, которые могут служить основой для отбора налогоплательщиков, подлежащих выездной налоговой проверке. Однако эти данные не являются достаточными для определения суммы доначислений по налогам и сборам, а также для применения налоговых санкций.

Особое внимание при составлении плана выездных налоговых проверок уделяется налогоплательщикам, в отношении которых налоговые органы располагают информацией о возможном участии в схемах уклонения от налогообложения или в схемах минимизации налоговых обязательств. Также приоритет отдается тем, у кого на основе анализа финансово-хозяйственной деятельности выявлены признаки возможных нарушений налогового законодательства.

Составление планов проведения выездных налоговых проверок

Работа налоговой инспекции по проведению выездных проверок соблюдения законодательства о налогах и сборах организуется на основе ежеквартально составляемых планов. Подготовка квартального плана выездных налоговых проверок ведется отделом выездных проверок с учетом заключений, представляемых другими отделами инспекции.

План включает в себя следующие реквизиты:

— наименование налогоплательщика-организации (Ф.И.О. индивидуального предпринимателя), в отношении которого запланирована выездная налоговая проверка;

— идентификационный номер налогоплательщика/код причины постановки на учет (ИНН/КПП);

— номер и дату акта последней выездной налоговой проверки;

— виды налогов, сборов, других обязательных платежей, подлежащих проверке;

— сведения об участии в предстоящей проверке правоохранительных органов;

— период финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, подлежащий проверке;

— Ф.И.О. начальника отдела (отделов), ответственного (ответственных) за проведение проверки;

— отметку об изменении плана выездных налоговых проверок;

— отметку об исполнении (дату и номер акта выездной налоговой проверки).

Решение о назначении выездной налоговой проверки, запланированной на предстоящий квартал, принимается, исходя из результатов проведенного анализа всей имеющейся информации о налогоплательщике, а также ограничений, установленных ст. 87 и 89 НК РФ.

План проведения выездных налоговых проверок является строго конфиденциальным документом. Информация, содержащаяся в этом плане, не подлежит раскрытию сотрудниками налоговых органов. Внесение изменений в план выездных налоговых проверок возможно при наличии следующих условий:

— получение неотложных указаний от вышестоящих налоговых инстанций;

— поступление поручений от правоохранительных органов;

— наличие обоснованных запросов от других налоговых органов с просьбой провести проверку;

— невозможность проведения выездной налоговой проверки из-за временного отсутствия руководителя, главного бухгалтера или их представителей (например, по причине болезни, отпуска и т. д.).

Корректировка плана выездных налоговых проверок можно осуществить на основании решения руководителя налогового органа. При принятии данного решения по причине невозможности проведения проверки соответствующего налогоплательщика в запланированные сроки начальником отдела, ответственного за ее проведение, составляется служебная записка на имя руководителя налогового органа с указанием соответствующих оснований.

Решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица (п. 2 ст. 89 НК РФ), если иное не предусмотрено НК РФ.

Решение о проведении выездной налоговой проверки организации, отнесенной в порядке, предусмотренном ст. 83 НК РФ, к категории крупнейших налогоплательщиков, выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика (п. 2 ст. 89 НК РФ).

Решение о проведении выездной налоговой проверки организации, получившей статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с федеральным законом от 28.09.2010 № 244-ФЗ «Об инновационном центре "Сколково"», выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в налоговом органе.

Решение о проведении выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков выносит налоговый орган, осуществивший постановку на учет ответственного участника этой группы (п. 2 ст. 89.1 НК РФ).

Решение о проведении выездной налоговой проверки иностранной организации выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в налоговом органе, за исключением случаев постановки на учет иностранной организации в связи с открытием ей счетов в банках на территории РФ.

Указанные решения подписываются руководителем (заместителем руководителя) соответствующего налогового органа. В решении о проведении выездной налоговой проверки указываются сведения о том, что один из сотрудников налоговых органов, которым поручается проведение проверки, является руководителем проверяющей группы. Руководитель проверяющей группы организует работу проверяющей группы, дает в письменной форме сотрудникам, участвующим в проведении проверки, задания и обязательные указания и уполномочен совершать действия, установленные НК РФ и рекомендациями по проведению выездных налоговых проверок (письмо ФНС России от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 «О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок»).

Руководитель проверяющей группы изучает материалы предпроверочного анализа и намечает мероприятия налогового контроля,

необходимые для подтверждения предполагаемых налоговых правонарушений и сбора доказательственной базы. Руководитель проверяющей группы на основании заключения, составленного по результатам предпроверочного анализа, и предложений сотрудников проверяющей группы средствами программного комплекса АИС составляет программу проведения выездной налоговой проверки, согласовывает ее с начальником отдела выездных проверок.

Программа проверки должна быть разработана в разрезе налогов и вопросов, подлежащих проверке, а также предусматривать перечень и последовательность необходимых действий, направленных на сбор доказательственной базы по каждому предполагаемому факту налогового правонарушения. В программе устанавливаются примерные сроки проведения мероприятий с указанием конкретных исполнителей данных мероприятий.

Указанная программа проведения проверки утверждается начальником (заместителем начальника) налогового органа, которым устанавливается периодичность отчетов руководителя проверяющей группы о ходе проведения проверки. Руководитель проверяющей группы еженедельно отчитывается о ходе проведения выездной налоговой проверки и решении проблемных вопросов в части налогообложения перед начальником отдела и (или) курирующим заместителем начальника инспекции. Внесение изменений и дополнений в ранее принятое решение о проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки в части изменения проверяемых налогов и (или) периодов недопустимо.

Факт ознакомления налогоплательщика с решением о проведении выездной налоговой проверки отражается на экземпляре решения о проведении выездной налоговой проверки, остающемся на хранении в налоговом органе, путем заполнения налогоплательщиком (его представителем) отметки «с решением о проведении выездной налоговой проверки ознакомлен» с указанием соответствующей даты.

Предъявление вместе со служебными удостоверениями решения о проведении выездной налоговой проверки организации является основанием доступа должностных лиц, проводящих выездную налоговую проверку, на территорию или в помещение проверяемого лица (за исключением жилого помещения помимо или против воли проживающих в них физических лиц).

5.3. Проведение выездной налоговой проверки с участием сотрудников органов внутренних дел

Проведение выездной налоговой проверки с участием сотрудников органов внутренних дел в соответствии с п. 1 ст. 36 НК РФ и пп. 28 п. 1 ст. 13 федерального закона от 07.02.2011 № 3-ФЗ «О полиции». Порядок действий налоговых органов регламентируется Инструкцией о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок, утвержденной приказом МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30.06.2009.

В целях качественного и полного сбора доказательственной базы по нарушениям законодательства о налогах и сборах, повышения эффективности совместной работы привлечение сотрудников органов внутренних дел для участия в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках осуществляется в следующих случаях:

1) при обнаружении обстоятельств, свидетельствующих о необоснованном возмещении налога на добавленную стоимость, акциза (зачета или возврата иного налога) или признаков необоснованного предъявления налога на добавленную стоимость, акциза к возмещению;

2) при выявлении схем уклонения от уплаты налогов, подпадающих под признаки совершения преступлений, предусмотренных ст. 198–199.2 УК РФ, в том числе:

— если после вынесения налоговым органом решения о проведении выездной налоговой проверки налогоплательщиком предпринимаются действия, направленные на уклонение от налогового контроля, на затруднение налогового контроля либо иные действия, имеющие признаки активного противодействия проведению выездной налоговой проверки («миграция» организации, смена учредителей и (или) руководителей организации, реорганизация, ликвидация организации и т. д.);

— при обнаружении в ходе проведения предпроверочного анализа или налоговой проверки наличия в цепочке приобретения (реализации) товаров (работ, услуг) «фирм-однодневок», используемых в целях уклонения от уплаты налогов, в том числе зарегистрированных на номинальных учредителей (имеющих номинальных руководителей), зарегистрированных по утерянным паспортам и пр.;

3) при обнаружении признаков неправомерных действий при банкротстве, преднамеренного и фиктивного банкротства налогоплательщика.

Запрос об участии сотрудников органов внутренних дел в выездной (повторной выездной) проверке может быть направлен как до начала проверки, так и в процессе ее проведения.

Запрос налогового органа должен включать в себя следующие данные:

— полное наименование организации (ИНН/КПП), Ф.И.О. физического лица;

— ИНН (если имеется), адрес нахождения организации, место жительства физического лица;

— виды налогов (сборов), по которым проводится проверка;

— период финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (или плательщика сбора, налогового агента);

— описание обстоятельств, требующих привлечения сотрудников правоохранительных органов для участия в выездной налоговой проверке (или повторной проверке), включая характер и возможные нарушения законодательства о налогах и сборах, основанные на имеющейся у налогового органа информации;

— обоснование необходимости участия сотрудников правоохранительных органов в качестве специалистов или для обеспечения безопасности, чтобы защитить жизнь и здоровье проверяющих;

— предложения по численности и составу сотрудников правоохранительных органов, которые будут привлечены для участия в выездной налоговой проверке (или повторной проверке);

— предполагаемые сроки проведения проверки.

Не позднее чем через пять дней с момента получения запроса орган внутренних дел обязан предоставить налоговому органу информацию о сотрудниках, которые будут участвовать в проверке, или обоснованный отказ. Начальник органа внутренних дел, чьи сотрудники принимали участие в проверке, не имеет права рассматривать материалы проверки, и решение, принятое налоговым органом, не подлежит согласованию с ним. Таким образом, орган внутренних дел, сотрудники которого участвовали в проверке, не может быть стороной в деле оспаривания решения по вопросу привлечения налогоплательщика к ответственности за налоговое правонарушение или ист-

цом в процессе по делу о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение.

В случае если выездная (повторная выездная) налоговая проверка проводится или ее проведение предполагается с участием сотрудников органов внутренних дел, необходимо рабочее совещание с сотрудниками органов внутренних дел по следующим вопросам:

— выработка и согласование основных направлений проведения предстоящей проверки;

— составление аналитической схемы выявления предполагаемых правонарушений, по которым имеется соответствующая информация;

— организация и тактика осуществления мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья проверяющих.

Результаты проведенного совещания должны быть запротоколированы. Протокол подписываться участниками совещания, и его копия направляется в органы внутренних дел, сотрудники которых включены в выездную налоговую проверку.

В случае проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки с участием сотрудников органов внутренних дел в решении о проведении выездной налоговой проверки указываются также Ф.И.О., должности этих сотрудников, выделенных на основании запроса налогового органа для участия в проведении выездной налоговой проверки и входящих в состав проверяющей группы, за исключением сотрудников органов внутренних дел, которые привлекаются для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля в качестве специалистов и (или) для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья должностных лиц налогового органа.

При необходимости изменения состава лиц, проводящих выездную налоговую проверку, в том числе в случае привлечения сотрудников внутренних дел для участия в уже проводимой выездной налоговой проверке, принимается решение о внесении изменений в решение о проведении выездной налоговой проверки. Кроме изменения состава лиц, проводящих выездную налоговую проверку, может быть внесено изменение в части назначения нового (изменения) руководителя проверяющей группы. Такое решение должно быть принято до составления справки об окончании выездной налоговой проверки.

При участи в выездной налоговой проверке сотрудники полиции не получают дополнительные полномочия, в том числе по осуществлению налогового контроля.

5.4. Ограничения при проведении выездных налоговых проверок

5.4.1. Ограничения по предмету проверки

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам (п. 3 ст. 89 НК РФ). Предметом выездной налоговой проверки являются проверяемые налоги. Предмет проверки указывается путем перечисления наименований конкретных налогов (сборов) либо указанием на проведение выездной налоговой проверки «по всем налогам и сборам». Указание в качестве предмета проверки отдельных вопросов исполнения законодательства о налогах и сборах не допускается.

При проведении проверки налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы (гл. 26.1–26.5 НК РФ), предмет проверки указывается: «по всем налогам и сборам».

Выездная налоговая проверка в отношении консолидированной группы налогоплательщиков проводится в отношении налога на прибыль организаций. Учитывая, что предметом выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков является правильность исчисления и своевременность уплаты налога на прибыль организаций по этой группе (п. 4 ст. 89.1 НК РФ), решение о проведении выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков содержит неизменяемый реквизит «в отношении исчисления налога на прибыль всех участников консолидированной группы налогоплательщиков». Проведение таких проверок не препятствует проведению отдельных выездных налоговых проверок участников консолидированной группы налогоплательщиков по налогу на прибыль организаций в части доходов, не включаемых в налоговую базу по налогу на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков, а равно в части периодов, когда организация не являлась участником консолидированной группы.

5.4.2. Ограничения по проверяемому периоду

Период, за который проводится проверка, должен состоять из целого числа налоговых периодов по всем налогам, сборам, по которым назначена проверка. При этом выездная налоговая проверка может быть назначена не ранее наступления сроков представления налоговых деклараций за последний налоговый период по всем налогам, по которым назначена проверка.

При проведении проверки по нескольким или всем налогам и сборам (независимо от формулировки предмета проверки) устанавливается единый период, за который проводится проверка, при этом может не совпадать период по проверкам правомерности заявленных к возмещению сумм налогов, перечисления налоговыми агентами налогов в бюджет.

В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки (глубина выездной налоговой проверки) (абзац второй п. 4 ст. 89 НК РФ). Из этого правила абзацем третьим п. 4 ст. 89 НК РФ предусмотрено единственное исключение: в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации в рамках соответствующей выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация.

При применении п. 4 ст. 89 НК РФ необходимо учитывать следующее:

1) норма применяется в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации за период, превышающий три календарных года, предшествующих году, в котором представлена такая декларация;

2) норма предоставляет налоговому органу право провести выездную налоговую проверку за период, за который представлена уточненная налоговая декларация;

3) момент представления уточненной налоговой декларации (во время проведения выездной налоговой проверки, до ее проведения, после проведения) для применения нормы значения не имеет. Вместе с тем имеет значение, проводилась ли ранее выездная налоговая проверка по тому налогу и за тот период, за который представлена уточненная налоговая декларация, так как п. 4 ст. 89 НК РФ не предостав-

ляет налоговому органу право проведения повторной выездной налоговой проверки по одному и тому же основанию.

При указании периода проведения проверки вновь созданных организаций налоговым органам учитывается, что в соответствии с п. 2 ст. 55 НК РФ для организаций, созданных после начала календарного года, первым налоговым периодом является период времени со дня создания организации до конца данного года, а при создании организации в день, попадающий в период времени с 1 декабря по 31 декабря, первым налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до конца календарного года, следующего за годом создания. При этом днем создания организации признается день ее государственной регистрации. В отношении тех налогов, по которым налоговый период устанавливается как календарный месяц или квартал, указание первых налоговых периодов производится в соответствии с периодами, согласованными при создании организации налоговым органом по месту учета налогоплательщика (п. 4 ст. 55 НК РФ).

5.4.3. Ограничения по количеству проверок

Налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителем ФНС России о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения (п. 5 ст. 89 НК РФ). Учитывая вышеуказанное ограничение, налоговые органы ориентируются на проведение выездных налоговых проверок по всем налогам и сборам (комплексные выездные налоговые проверки). При этом проведение выездных налоговых проверок по отдельным налогам (тематических выездных налоговых проверок) осуществляются в исключительных случаях.

Для проведения более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года в отношении каждой выездной налоговой проверки сверх указанного ограничения налоговым органом в вышестоящий налоговый орган направляется мотивированный запрос о проведении выездной налоговой проверки. В случае если таким налоговым органом является управление ФНС России по субъекту РФ, то оно направляет указанный запрос вместе со своим мотивированным заключением о целесообразности проведения выездной нало-

говой проверки непосредственно в ФНС России. В случае если, по мнению управления ФНС России по субъекту РФ, целесообразность проведения выездной налоговой проверки отсутствует, запрос не направляется. О принятом решении сообщается налоговому органу, направившему запрос.

ФНС России рассматривает запрос и сообщает о своем решении. В случае положительного решения назначение выездной налоговой проверки осуществляется соответствующим налоговым органом в установленном порядке. При определении количества выездных налоговых проверок налогоплательщика не учитывается количество проведенных самостоятельных выездных налоговых проверок его филиалов и представительств.

Ограничения по периодам и количеству проверок согласно п. 16.1 ст. 89 НК РФ не действуют, если решение о проведении выездной налоговой проверки резидента, исключенного из единого реестра резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области, вынесено не позднее чем в течение трех месяцев с момента уплаты сумм налогов, предусмотренных:

— п. 10 ст. 288.1 НК РФ в части правильности исчисления и полноты уплаты суммы налога на прибыль организаций в отношении прибыли, полученной от реализации инвестиционного проекта;

— п. 7 ст. 385.1 НК РФ в части правильности исчисления и полноты уплаты суммы налога на имущество организаций в отношении имущества, созданного или приобретенного при реализации инвестиционного проекта.

5.5. Место проведения выездной налоговой проверки

Выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика (участника консолидированной группы налогоплательщиков) либо по месту нахождения налогового органа в случае, если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки.

При проведении выездной налоговой проверки на территории (в помещении) налогоплательщика доступ проверяющих на территорию или в помещение налогоплательщика осуществляется при предъявлении этими лицами служебных удостоверений и решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о прове-

дении выездной налоговой проверки этого налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента.

Предъявление документа о проведении проверки

В соответствии с п. 2 ст. 89 НК РФ в документе о проведении проверки размещается *следующая информация*: идентификационные данные налогоплательщика или физического лица: наименование, Ф. И. О. директора; цель проведения ревизии — то есть вся деятельность налогоплательщика по исчислению и уплате налогов в определенной сфере или в определенный промежуток времени; период проверки; идентификационные данные проверяющих лиц (если в состав проверяющей группы назначены сотрудники органов внутренних дел, сведения о них также указываются в решении).

Обычно проверяющих специалистов назначают несколько. Это рекомендовано письмом ФНС России от 25.07.2013 №АС-4-2/13622 «О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок».

На документе о назначении ревизии расписывается первое лицо налогового органа, затем на нем проставляется официальная печать.

Решение вручается директору налогоплательщика под подпись. Подтверждение ознакомления с документом фиксируется на одном из экземпляров; директор налогоплательщика должен расписаться и указать дату получения документа. Если передать решение непосредственно руководителю налогоплательщика невозможно, то оно высылается заказным письмом по официальному месту нахождения налогоплательщика. Факт вручения решения и показа служебного удостоверения предоставляет проверяющим лицам возможность беспрепятственно пройти в помещения налогоплательщика для проведения ревизии.

После вручения налогоплательщику копии решения о проведении выездной налоговой проверки руководителю проверяющей группы рассматриваются **технические вопросы** с руководителем, главным бухгалтером и (или) иными должностными лицами проверяемой организации, индивидуальным предпринимателем, ответственными за ведение бухгалтерского и (или) налогового учета, а также за исчисление и уплату налогов:

— информационного характера (о правах и обязанностях налогового органа и его должностных лиц, проводящих выездную налоговую проверку, правах и обязанностях проверяемого лица);

— организационного характера (предоставление проверяющим помещения, определение графика работы и т. д.);

— получение общей информации о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

При воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение налогоплательщика (за исключением жилых помещений) руководителем проверяющей группы составляется акт, подписываемый им и проверяемым лицом. В случае отказа проверяемого лица подписать указанный акт в нем делается соответствующая запись. Воспрепятствование доступу должностных лиц налогового органа, проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение проверяемого лица может быть квалифицировано как обстоятельство, дающее право проведения выемки документов и предметов на основании ст. 94 НК РФ.

Воспрепятствование доступу должностных лиц налогового органа, проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение проверяемого лица квалифицируется как воспрепятствование законной деятельности должностного лица органа государственного контроля (надзора) по проведению проверок или уклонение от таких проверок, влекущее ответственность граждан, должностных лиц и юридических лиц, предусмотренную ч. 1 ст. 19.4.1 КоАП.

При проведении выездной налоговой проверки по месту нахождения налогового органа необходимо учитывать, что отсутствие возможности предоставления помещения для проведения выездной налоговой проверки не препятствует доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение налогоплательщика (за исключением жилых помещений), а также проведению мероприятий налогового контроля, связанных с нахождением должностных лиц налоговых органов на территории или в помещении налогоплательщика (осмотр, инвентаризация, выемка документов и предметов).

5.6. Срок проведения выездной налоговой проверки

Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке (п. 8 ст. 89 НК РФ). Выездная нало-

говая проверка не может продолжаться более двух календарных месяцев (п. 6 ст. 89 НК РФ).

В Приложении 6 приказа ФНС России от 07.11.2018 № ММВ-7-2/628@ приведены основания продления срока проведения выездной налоговой проверки до четырех месяцев, а в исключительных случаях — до шести месяцев:

«1) проведение выездной налоговой проверки организации, отнесенной в порядке, установленном ст. 83 НК РФ, к категории крупнейших налогоплательщиков;

2) получение в ходе проведения выездной налоговой проверки информации от правоохранительных, контролирующих органов либо из иных источников, свидетельствующей о наличии у налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента) нарушений законодательства о налогах и сборах, требующей дополнительной проверки;

3) проведение выездной налоговой проверки организации, имеющей в своем составе несколько обособленных подразделений, а именно:

— до четырех обособленных подразделений — до четырех месяцев, в случае, если доля уплачиваемых налогов, приходящаяся на такие обособленные подразделения, составляет не менее 50 процентов от общей суммы налогов, подлежащих уплате организацией, и (или) удельный вес имущества на балансе обособленных подразделений составляет не менее 50 процентов от общей стоимости имущества организации;

— четыре и более обособленных подразделений — до четырех месяцев;

— десять и более обособленных подразделений — до шести месяцев;

4) непредставление лицом, в отношении которого проводится выездная налоговая проверка, в установленный в соответствии с п. 3 ст. 93 НК РФ срок документов, необходимых для проведения такой проверки;

5) активное противодействие лица, в отношении которого проводится выездная налоговая проверка, ее проведению (п. 1.1 ст. 113 НК РФ);

6) составление акта, предусмотренного п. 3 ст. 91 НК РФ;

7) непредставление кредитной организацией информации в установленный п. 2 ст. 86 НК РФ срок, непредставление контраген-

том или иным лицом документов (информации) о деятельности проверяемого лица в срок, предусмотренный п. 5 ст. 93.1 НК РФ, неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля (ст. 128 НК РФ), непредставление экспертом в установленный договором срок экспертного заключения (п. 1 ст. 95 НК РФ), неявка переводчика для осуществления порученного ему перевода (п. 3 ст. 97 НК РФ);

8) возникновение чрезвычайной ситуации природного или техногенного характера, пожара, залива водой, аварийной ситуации, затрагивающих лицо, в отношении которого проводится выездная налоговая проверка и (или) налоговый орган, проводящий выездную налоговую проверку».

Выездная налоговая проверка консолидированной группы налогоплательщиков не может продолжаться более двух месяцев. Указанный срок увеличивается на число месяцев, равное числу участников консолидированной группы налогоплательщиков (помимо ответственного участника этой группы), но не более чем до одного года. Указанная норма п. 5 ст. 89.1 НК РФ предполагает, что максимальный срок такой проверки может быть определен изначально, не требует принятия решения о ее продлении на число месяцев, равное числу участников группы, и не предполагает в дальнейшем его продления сверх указанного срока в порядке, предусмотренном п. 6 ст. 89 НК РФ.

Налоговым органам необходимо учитывать, что в соответствии с п. 16 ст. 89 и ст. 346.42 НК РФ установлены особенности в части срока проведения выездных налоговых проверок при выполнении соглашений о разделе продукции, которые заключаются в том, что выездная налоговая проверка инвестора по соглашению или оператора соглашения в связи с деятельностью по соглашению не может продолжаться более шести календарных месяцев. При этом при проведении выездных проверок инвестора или оператора, имеющего филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц для проведения проверки каждого филиала и представительства.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки, в том числе консолидированной группы налогоплательщиков:

— для истребования документов (информации) в соответствии с п. 1 ст. 93.1 НК РФ. Приостановление проведения выездной налоговой проверки по данному основанию допускается не более одного раза по каждому лицу, у которого истребуются документы;

— получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров РФ;

— проведения экспертиз;

— перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

Приостановление и возобновление проведения выездной налоговой проверки оформляются соответствующим решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, проводящего указанную проверку. При принятии решения о приостановлении проведения выездной налоговой проверки налоговым органам необходимо учитывать, что НК РФ не предусмотрен порядок исчисления рабочих и календарных дней, содержащихся в календарном месяце. В указанной связи, в целях исчисления сроков, на которые согласно п. 9 ст. 89 НК РФ может быть приостановлено проведение выездной налоговой проверки, налоговым органам рекомендуется в целях контроля общей продолжительности проверки суммировать периоды приостановления до достижения общего срока приостановления проверки, который не может превышать шесть месяцев.

На период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, которому в этом случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки, а также приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой.

Приостановление проведения выездной налоговой проверки по одному из оснований, предусмотренных п. 9 ст. 89 НК РФ, не препятствует проведению мероприятий налогового контроля, являющихся иными основаниями для приостановления проведения проверки, а также проведению мероприятий налогового контроля, не являющихся основаниями для приостановления проведения проверки, за исключением мероприятий налогового контроля, подразумевающих действия налогового органа на территории (в помещении) налогопла-

тельщика (ознакомление с подлинниками документов на территории (в помещении) налогоплательщика, проведение осмотра или выемки).

5.7. Порядок проведения выездной налоговой проверки

В ходе проведения налоговой проверки должностными лицами налогового органа проверяются, анализируются, сопоставляются и оцениваются документы и информация, имеющие значение для формирования выводов о правильности исчисления, удержания и уплаты (перечисления) налогов и сборов, а также для принятия обоснованного решения по результатам проверки.

При проведении выездной налоговой проверки используются информационные ресурсы местного, регионального и федерального уровня.

При проведении выездных налоговых проверок могут проводиться следующие мероприятия налогового контроля:

1) направление запросов в компетентные органы иностранных государств;

2) направление налоговым органом запросов в банк о наличии счетов, вкладов (депозитов) в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах, вкладах (депозитах), о представлении выписок по операциям на счетах, по вкладам (депозитам), справок об остатках электронных денежных средств и переводах электронных денежных средств организаций (индивидуальных предпринимателей, физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты);

3) вызов на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков для дачи пояснений в связи с выездной налоговой проверкой (пп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ);

4) инвентаризация имущества налогоплательщика;

5) допрос свидетелей, проводимый в соответствии со ст. 90 НК РФ;

6) осмотр помещений, территорий, объектов налогообложения, документов и предметов;

7) истребование документов у проверяемого лица в соответствии со ст. 93 НК РФ;

8) истребование документов, касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента)

у контрагента или у иных лиц, располагающих этими документами, в том числе информации относительно конкретной сделки у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих информацией об этой сделке в соответствии со ст. 93.1 НК РФ;

9) выемка документов и предметов в соответствии со ст. 94 НК РФ;

10) экспертиза в соответствии со ст. 95 НК РФ;

11) привлечение специалиста в соответствии со ст. 96 НК РФ;

12) привлечение переводчика в соответствии со ст. 97 НК РФ;

13) вызов понятых (п. 1 ст. 98 НК РФ).

Налогоплательщик обязан обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов.

Ознакомление должностных лиц налоговых органов с подлинниками документов согласно п. 12 ст. 89 НК РФ допускается только на территории налогоплательщика, за исключением следующих случаев:

— при проведении выездной налоговой проверки по месту нахождения налогового органа;

— при ознакомлении с подлинниками истребованных документов (в соответствии с п. 2 ст. 93 НК РФ), если налогоплательщик не выразил согласие на такое ознакомление на своей территории;

— при проведении выемки (в случаях, предусмотренных ст. 94 НК РФ).

Налоговый орган вправе определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему РФ, расчетным путем на основании имеющейся у него информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках (пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ) в случаях:

— отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения;

— непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов;

— отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

В зависимости от степени охвата проверкой документов и информации, свидетельствующих о деятельности налогоплательщика, проверка документов может быть проведена сплошным или выборочным методом. Как правило, применение сплошного метода проверки является затруднительным по объективным причинам (при проверке налогоплательщиков, относящихся к субъектам крупного и среднего бизнеса) и применяется выборочный метод проверки.

Степень охвата проверкой документов и информации самостоятельно определяется должностными лицами, проводящими проверку, исходя из объема данных, подлежащих проверке, состояния бухгалтерского (налогового) учета налогоплательщика, а также степени вероятности обнаружения налоговых правонарушений, оцениваемой проверяющими исходя из данных анализа информации о налогоплательщике, с учетом предпроверочного анализа, а также результатов ранее проведенных мероприятий налогового контроля.

В ходе проведения проверки документов налогоплательщика и информации о налогоплательщике контролируются, в частности, вопросы:

1) полноты устранения выявленных предыдущей выездной налоговой проверкой нарушений правил ведения учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения и иных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также наличие в проверяемом периоде нарушений, аналогичных нарушениям, выявленным предыдущей проверкой;

2) проверки сведений и получение доказательств нарушений законодательства о налогах и сборах, признаки совершения которых были выявлены в ходе камеральных проверок, предпроверочного анализа, анализа сведений, полученных при исполнении поручений об истребовании документов у налогоплательщика, сведений, полученных от правоохранительных органов или иных внешних источников;

3) соответствия показателей, отраженных в налоговых декларациях (расчетах), в том числе уточненных, регистрам налогового учета, книгам продаж, книгам покупок (дополнительным листам к ним), регистрам бухгалтерского учета, первичным учетным и другим документам;

4) соответствия изменений динамики показателей налогового учета изменениям динамики по данным регистров бухгалтерского

учета, имеющих значение для правильного исчисления налоговой базы по налогу на прибыль организаций;

5) обоснованности получения налоговой выгоды по сделкам с контрагентами-перекупщиками или посредниками (через «цепочки контрагентов»), совершенным с высоким налоговым риском, имеющим признаки нереальных хозяйственных операций, хозяйственных операций, учтенных не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или совершенных без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели), которые могли привести к получению необоснованной налоговой выгоды, проводятся контрольные мероприятия, необходимые для получения доказательств необоснованности получения налоговой выгоды;

6) обоснованности применения предусмотренных законодательством о налогах и сборах налоговых ставок, льгот, правильность исчисления сумм налогов, подлежащих уплате;

7) выполнения налоговым агентом обязанностей по исчислению, удержанию и (или) перечислению налога;

8) иные вопросы исполнения законодательства о налогах и сборах.

В процессе проверки устанавливается соблюдение требований к порядку оформления хозяйственных операций первичными документами. *Проверка каждого отдельного учетного документа включает в себя:*

— формальную проверку, состоящую в визуальном изучении документа с точки зрения наличия в нем всех необходимых реквизитов, а также соблюдения правил его оформления, установленных действующим законодательством для соответствующих документов;

— арифметическую проверку, в ходе которой контролируется правильность подсчетов количественных (суммовых) показателей в первичных документах, учетных регистрах и отчетных формах (как правило, осуществляется выборочным методом);

— правовую проверку, в процессе которой устанавливается соответствие документа действующему на момент совершения операции законодательству;

— проверка достоверности сведений, в процессе которой проверяется соответствие сведений о содержании фактов хозяйственной жизни, приведенных в первичных учетных документах, фактически имевшим место обстоятельствам (произведенным хозяйственным операциям).

Вышеуказанные правила также применимы к документам в электронном виде в случае организации проверяемым налогоплательщиком доступа к ним проверяющих с применением компьютерной техники налогоплательщика.

В процессе проведения выездной налоговой проверки проверяющими:

а) проводятся мероприятия налогового контроля для проверки и документального закрепления в установленном НК РФ порядке фактов совершения нарушений законодательства о налогах и сборах, признаки которых были выявлены в ходе проведения камеральных проверок, предпроверочного анализа, анализа сведений, полученных при исполнении поручений об истребовании документов у налогоплательщика, сведений, полученных от правоохранительных органов или иных внешних источников;

б) анализируется финансово-хозяйственная деятельность налогоплательщика, имеющая значение для формирования выводов о правильности исчисления, полноте и своевременности перечисления в соответствующие бюджеты и в государственные внебюджетные фонды налогов, сборов, взносов, предусмотренных действующим законодательством;

в) выявляются искажения и противоречия в содержании исследуемых документов, в том числе несоответствие информации о количестве счетов, открытых налогоплательщиком в кредитных учреждениях, количестве филиалов и представительств данным, имеющимся у налоговых органов, факты нарушения порядка ведения бухгалтерского учета, ведения бухгалтерского и налогового учета, составления бухгалтерской и налоговой отчетности, анализируется влияние указанных нарушений на формирование налоговой базы;

г) устанавливаются и формулируются описания фактов занижения налоговой базы, необоснованного заявления налоговых вычетов, а также иных нарушений законодательства о налогах и сборах;

д) производится доначисление сумм неправильно исчисленных налогов, сборов, излишне возмещенных налогов;

ж) устанавливается сумма налога, не перечисленного налоговым агентом в бюджетную систему Российской Федерации;

з) в случае уплаты причитающихся сумм налогов, сборов, авансовых платежей в более поздние по сравнению с установленными за-

конодательством о налогах и сборах сроки производится исчисление сумм пеней;

и) формируются предложения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налоговых правонарушений или об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налоговых правонарушений, а также об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах.

5.8. Окончание проведения выездной налоговой проверки

По результатам проведения выездной налоговой проверки оформляются два документа:

— справка о проведении выездной налоговой проверки;

— акт о проведении выездной налоговой проверки.

В последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющие обязаны составить ***справку о проведенной проверке****, которая фиксирует факт проведения выездной налоговой проверки в отношении данного налогоплательщика за определенные налоговые периоды (п. 15 ст. 89 НК РФ).* Справка подписывается руководителем проверяющей группы. Иные проверяющие указанную справку не составляют и не подписывают. Справка о проведенной проверке вручается налогоплательщику или его представителю. В случае если налогоплательщик (его представитель) уклоняется от получения справки о проведенной проверке, указанная справка направляется налогоплательщику заказным письмом по почте.

С момента вручения справки о проведенной проверке налогоплательщику или его представителю отсчитывается двухмесячный срок, в течение которого должен быть составлен **акт налоговой проверки** (п. 1 ст. 100 НК РФ). Акт выездной налоговой проверки составляется как в случаях обнаружения нарушений законодательства о налогах и сборах, так и в случае отсутствия выявленных нарушений.

Акт по результатам выездной налоговой проверки должен содержать систематизированное изложение документально подтвержденных фактов нарушений законодательства о налогах и сборах и иных имеющих значение обстоятельств, выявленных в процессе проверки, или указание на отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ, предусматривающие ответственность за вы-

явленные налоговые правонарушения. Подробнее об оформлении акта выездной налоговой проверки в следующей главе данного издания.

5.9. Подача возражений на акты налоговых проверок

Случаи подачи возражений

Возражения могут быть представлены в налоговый орган в случае несогласия:

— с выводами, предложениями, какими-либо фактами, изложенными в акте налоговой проверки (п. 6 ст. 100 НК РФ);

— с выводами, предложениями, какими-либо фактами, изложенными в акте об обнаружении фактов, свидетельствующих о налоговых правонарушениях (п. 5 ст. 101.4 НК РФ);

— с выводами, предложениями, какими-либо фактами, изложенными в дополнении к акту налоговой проверки (п. 6.2 ст. 101 НК РФ).

Форма представления возражений. Возражения подаются в письменной форме и на рассмотрении материалов проверки их можно дополнить устными доводами. В возражениях следует указать реквизиты оспариваемого акта и доводы, опровергающие налоговые претензии проверяющих, возражения должны быть мотивированы. К письменным возражениям можно приложить дополнительные документы, подтверждающие обоснованность возражений. Можно представить письменные возражения по вышеуказанным документам в целом или по их отдельным положениям.

Возражения направляются в адрес налогового органа, составившего акт.

Способы подачи возражений: на бумажном носителе в канцелярию налогового органа или окно приёма документов налогового органа; на бумажном носителе по почте; в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота.

Варианты подачи возражений: лично или через законного, или уполномоченного представителя. Законные представители — это представители организации по закону или на основании учредительных документов. Уполномоченные представители — представители, действующие на основании доверенности.

В случае если организация, индивидуальный предприниматель, либо физическое лицо предоставили возражения по акту проверки, то документы, подтверждающие обоснованность этих возражений,

их копии в трехдневный срок направляются налоговым органом в орган внутренних дел, сотрудники которого участвовали в выездной налоговой проверке.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение о привлечении (отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения в соответствии с НК РФ, которое вручается лицу (его представителю), в отношении которого проводилась налоговая проверка, в установленном порядке, а также направляется в трехдневный срок с момента вступления в силу решения в орган внутренних дел, сотрудники которого участвовали в проведении проверки.

При обнаружении административных правонарушений в ходе выездной налоговой проверки, совершенных должностными лицами налоговых органов и сотрудниками органов внутренних дел (в рамках их компетенции), инициируется дело и проводится производство по делам об административных правонарушениях в соответствии с подведомственностью и в порядке, установленном КоАП РФ.

В течение трех дней после принятия решения, налоговый орган или орган внутренних дел направляет копию постановления по делу об административном правонарушении в соответствующий орган — в орган внутренних дел или налоговый орган, сотрудники которого принимали участие в проверке.

Если орган дознания, дознаватель, следователь или руководитель следственного органа принимает решение о возбуждении уголовного дела, руководитель (или его заместитель) налогового органа или органа внутренних дел обязан вынести мотивированное постановление о прекращении административного производства в соответствии с п. 7 ч. 1 ст. 24.5 КоАП.

В случае принятия процессуального решения по делу в соответствии со ст. 145 УПК РФ, орган дознания, дознаватель, следователь или руководитель следственного органа немедленно уведомляют налоговый орган. При этом налоговому органу разъясняется право на обжалование принятого решения и порядок его обжалования.

Если орган предварительного следствия, находящийся в ведении органов внутренних дел, принимает решение о прекращении уголовного дела, следователь или руководитель следственного орга-

на, вынесший постановление, немедленно направляют уведомление в налоговый орган.

Получив уведомление, руководитель (или заместитель руководителя) налогового органа, в соответствии с действующим законодательством, отменяет ранее принятое постановление о прекращении административного производства и инициирует привлечение нарушителя к административной ответственности.

Сроки для привлечения к административной ответственности начинают исчисляться, согласно п. 4 ст. 4.5 КоАП РФ, с момента принятия решения об отказе в возбуждении уголовного дела или о его прекращении. К акту необходимо приложить утвержденный начальником (или заместителем начальника) налогового органа план проведения проверки.

5.10. Направление (вручение) акта проверки лицу, в отношении которого проводилась проверка

Акт налоговой проверки после подписания лицами, проводившими соответствующую проверку, подписывается лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем), а если проводилась проверка консолидированной группы налогоплательщиков, подписывается ответственным участником этой группы (его представителем).

Об отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка (ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков), или его представителя подписать акт делается соответствующая запись в акте налоговой проверки (п. 2 ст. 100 НК РФ).

Акт выездной налоговой проверки должен быть подписан участвовавшими в проверке должностными лицами налогового органа и сотрудниками органа внутренних дел (в случае если они привлекались к проведению проверки), за исключением сотрудников органа внутренних дел, которые привлекались для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля в качестве специалистов и (или) для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья должностных лиц налогового органа, проводящих проверку, а также лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем).

В случае если сотрудники органа внутренних изложили свое мнение в заключении, оно должно быть приобщено к материалам проверки, остающимся в налоговых органах и органах внутренних дел.

Одновременно с подписанием акта налоговой проверки лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем), вручается акт проверки. Акт налоговой проверки должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем) в течение пяти дней с даты этого акта (п. 5 ст. 100 НК РФ).

При проведении налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков акт налоговой проверки в течение десяти дней с даты этого акта вручается ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков.

В случае если лицо, в отношении которого проводилась проверка, или его представитель уклоняются от получения акта налоговой проверки, этот факт отражается в акте налоговой проверки, и акт налоговой проверки (с необходимыми приложениями) направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица. В случае направления акта налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день, считая с даты отправки заказного письма.

Вручение акта проверки производится с приложениями, подлежащими вручению лицу, в отношении которого проведена налоговая проверка, в соответствии с требованиями п. 3.1 ст. 100 НК РФ.

Налогоплательщику одновременно с актом налоговой проверки вручается (направляется) письменный документ за подписью руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, которым лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, извещается о времени и месте рассмотрения материалов проверки. При проведении налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков извещение о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки направляется ответственному участнику этой группы.

В случае невозможности вручения извещения о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки лично налогоплательщику такое извещение направляется по почте заказным письмом по юридическому адресу налогоплательщика, а также по адресу места

жительства руководителя организации заказным письмом с уведомлением. Кроме того, налогоплательщик — физическое лицо или руководитель организации могут быть уведомлены о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки путем направления телеграммы по адресу его места жительства. Подтверждением надлежащего уведомления о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки является полученное налоговым органом почтовое уведомление о вручении направленного заказного письма либо телеграммы лично адресату. В случае отказа налогоплательщика от получения акта лично данный факт отражается на последней странице акта.

Один экземпляр акта направляется органу внутренних дел, сотрудники которого участвовали в проведении проверки.

В случае если по результатам выездной налоговой проверки не выявлено нарушений законодательства о налогах и сборах, у налоговых органов отсутствуют основания для вынесения решения, предусмотренного ст. 101 НК РФ, рассмотрение материалов налоговой проверки не организуется, п. 2 ст. 101 НК РФ не применяется. В указанных случаях в течение трех дней после составления акта выездной налоговой проверки руководителем проверяющей группы составляется докладная записка на имя руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, которая должна содержать все сведения, фиксируемые в справке о проведенной выездной налоговой проверке (п. 15 ст. 100 НК РФ), а также запись об отсутствии выявленных в ходе проверки документально подтвержденных фактов нарушений законодательства о налогах и сборах. К докладной записке прикладывается экземпляр акта выездной налоговой проверки и документы, послужившие основанием для включения плательщика в план выездных налоговых проверок. Докладная записка подписывается должностным лицом налогового органа, являющимся руководителем проверяющей группы, и визируется начальником отдела, проводящего проверку. На основании резолюции руководителя (заместителя руководителя) налогового органа на указанной докладной записке вносятся соответствующие сведения в информационные ресурсы налоговых органов.

Не позднее двух дней со дня вручения (направления по почте заказным письмом) лицу акта выездной налоговой проверки он передается в отдел, ответственный за досудебное урегулирование налоговых споров, с отметкой о вручении или с приложением копии квитанции о направлении заказного письма по почте, и копии извещения

о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки. Иные материалы направляются в отдел, ответственный за досудебное урегулирование налоговых споров, по отдельному запросу.

Учитывая, что процедура рассмотрения материалов проверки согласно п. 1 ст. 101 НК РФ начинается по истечении срока, указанного в п. 6 ст. 100 НК РФ, исчисляемого со дня получения лицом, в отношении которого проведена налоговая проверка, акта налоговой проверки, планирование времени рассмотрения материалов налоговой проверки происходит с учетом даты получения акта, определяемой исходя из способа его вручения (направления) (лично или по почте заказным письмом (при условии уклонения от получения акта налоговой проверки)).

Обжалование итогов выездной налоговой проверки

В соответствии с п. 6 ст. 100 НК РФ налогоплательщик, имеющий возражения против обстоятельств, указанных в акте проверки, имеет возможность его обжаловать в течение одного месяца со дня ознакомления с актом. Изучив представленные возражения, налоговые органы в период до десяти дней (п. 1 ст. 101 НК РФ) решают: наложить взыскания на виновную компанию; аннулировать итоги ревизии, согласившись с возражениями; еще раз проверить налогоплательщика в период до одного месяца.

При проведении заседаний по рассмотрению материалов проверки в налоговом органе может присутствовать представитель налогоплательщика. Если впоследствии проверяемое юридическое или физическое лицо будет несогласно с итогами принятых решений, оно в соответствии со ст. 139.1 НК РФ имеет право апелляционного обжалования.

Подается жалоба сразу после вступления в силу решения, принятого налоговым органом.

5.11. Реализация материалов налоговой проверки

Заключительный этап организации и проведения выездной налоговой проверки состоит в реализации полученных результатов. Под реализацией понимается выполнение налоговым органом действий, предусмотренных ст. 101 НК РФ, которые включают рассмотрение материалов как камеральной, так и выездной проверки, а также принятие соответствующего решения.

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 принятого по итогам рассмотрения материалов проверки решения.

Такими обеспечительными мерами могут быть:

1) запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа;

2) приостановление операций по счетам в банке в порядке, установленном ст. 76 НК РФ.

На основании ст. 28.3 КоАП РФ протокол по делам об административных правонарушениях в области налогов и сборов имеют право составлять должностные лица налоговых органов в отношении следующих административных правонарушений, предусмотренных статьями:

15.3 «Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе»;

15.4 «Нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке или иной кредитной организации»;

15.5 «Нарушение сроков представления налоговой декларации»;

15.6 «Непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля»;

15.7 «Нарушение порядка открытия счета налогоплательщику»;

15.8 «Нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора (взноса)»;

15.9 «Неисполнение банком решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента»;

15.11 «Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности».

Кроме отмеченных выше статей налоговые органы имеют право составления протоколов по административным правонарушениям против порядка управления, предусмотренным гл. 19 КоАП РФ, в частности, статьями:

19.4 «Неповиновение законному распоряжению должностного лица органа, осуществляющего государственный надзор (контроль)»;

19.5 «Невыполнение в срок законного предписания (постановления, представления) органа (должностного лица), осуществляющего государственный надзор (контроль)»;

19.6 «Непринятие мер по устранению причин и условий, способствовавших совершению административного правонарушения»

19.7 «Непредставление сведений (информации)».

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. Основное предназначение данного документа в том, чтобы информировать (известить) налогоплательщика о наличии у него обязанности по уплате налога (сбора), побудить его добровольно исполнить свою обязанность с указанием срока, в течение которого это надо сделать.

5.12. Нарушения налогоплательщиков и налоговых органов в ходе проведения выездных налоговых проверок

Налогоплательщиками допускаются следующие нарушения:

— несвоевременная регистрация организации;

— непредоставление деклараций в установленные сроки;

— наличие задолженности по уплате налогов;

— отказ в предоставлении проверяющим данных, востребованных при проведении контрольных мероприятий;

— отсутствие у налогоплательщика подтверждающих документов;

— наличие ошибок оформления первичных документов;

— неверное отражение доходов и расходов и, как следствие, занижение налогооблагаемой базы;

— занижение выручки от реализации товаров (работ, услуг) в результате расхождения данных, отраженных в налоговых декларациях, с данными бухгалтерского и налогового учета и первичными документами;

— занижение внереализационных доходов на сумму кредиторской задолженности, подлежащей списанию в связи с истечением срока исковой давности;

— занижение налоговой базы по налогу на добавленную стоимость на стоимость безвозмездно переданного имущества;

— необоснованное возмещение сумм налога на добавленную стоимость без подтверждающих документов;

— необоснованное применение льгот;

— участие в деятельности налогоплательщика сомнительных контрагентов.

Налоговые органы могут допустить следующие нарушения:

1. Налогоплательщик не был своевременно уведомлен о времени и месте рассмотрения материалов выездной налоговой проверки.

2. Налоговый орган вынес решение по результатам выездной налоговой проверки до окончания установленного срока проверки.

3. При ознакомлении с материалами выездной налоговой проверки могут быть нарушены права налогоплательщика, в том числе:

— налоговый инспектор не предоставляет возможности ознакомиться со всеми материалами проверки, закрывает часть документов, скрывая информацию, что делает невозможным идентификацию юридических и физических лиц, с которыми проводились допросы;

— документы выездной налоговой проверки предоставляются для ознакомления в бумажной или электронной форме без должного оформления: они не пронумерованы, не прошиты, не заверены, что создает условия для их изменения, дополнения или фальсификации;

— налоговый орган не предоставляет для ознакомления налогоплательщику банковские выписки по спорным контрагентам, что лишает его возможности изучить и проанализировать полные финансовые данные для подготовки обоснованных возражений.

4. Налоговый орган в материалах налоговой проверки не доказал вывод об умышленности действий налогоплательщика и согласованности действий с контрагентами, т. е. не доказан сговор (примером умышленности совершения налогового правонарушения является совокупность действий налогоплательщика, направленных на построение искаженных, искусственных договорных отношений, имитация реальной экономической деятельности подставных лиц). Недопустимо обоснование виновности налогоплательщика на предположениях, на соображениях вероятности тех или иных фактов. К прямым доказательствам умысла относятся показания свидетелей, наличие изъятых документов, раскрывающих фактические намерения лица и их реализацию (записи, документы и (или) файлы «черной бухгалтерии»), видео— и аудиозаписи, результаты прослушивания телефонных и иных переговоров. Доказывание умысла состоит в выявлении

и документальном закреплении обстоятельств, как прямо, так и косвенно указывающих на то, что лицо осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

5. Налоговый орган не провел допросы руководителей контрагентов налогоплательщика, т. е. не допросил ключевых свидетелей, которые могли бы подтвердить или опровергнуть обвинения в налоговом нарушении. Показания свидетелей являются важным доказательством, которое может подтвердить или опровергнуть доводы налогового органа относительно наличия налогового правонарушения.

6. Действия и выводы налогового органа не соответствуют нормам НК РФ и не подкреплены надлежащими доказательствами:

— требования налогового органа о предоставлении деловой переписки, которая не является обязательным элементом договоров или законной финансово-хозяйственной деятельности компаний;

— использование в актах проверки терминов, не имеющих юридической силы и правового значения (например, «технические организации», «обналичивание» и т. д.);

— недоказанная аффилированность и совместное управление компаниями, а также неподтвержденная согласованность их действий. При этом аффилированность не была проверена и не подтверждена показаниями свидетелей или другими доказательствами.

Тестовые задания:

1. Какова цель выездной налоговой проверки?

а) Контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

б) Оценка финансовой деятельности налогоплательщика.

в) Помощь в оформлении бухгалтерской отчетности.

2. Какие из следующих задач не входят в задачи выездной налоговой проверки?

а) Выявление искажений в документах.

б) Проведение маркетинговых исследований для налогоплательщика.

в) Доходные начисления налогов и сборов.

3. Какой из следующих документов НЕ является объектом выездной налоговой проверки?

а) Налоговая декларация.

б) Бухгалтерская отчетность.

в) Сведения о руководителе компании.

4. Каким принципом руководствуются налоговые органы при планировании выездных налоговых проверок?

а) Принцип случайного выбора проверяемых налогоплательщиков.

б) Принцип независимости проверки от внешних факторов.

в) Принцип наибольшего благоприятствования для добросовестных налогоплательщиков.

5. Что из следующего не является принципом планирования выездных налоговых проверок?

а) Своевременность реагирования на признаки правонарушений.

б) Принцип негласности проверки.

в) Обоснованность выбора объектов для проверки.

6. Какие источники информации используются налоговыми органами для подготовки выездной налоговой проверки?

а) Только информация из внешних источников.

б) Только информация из внутренних источников.

в) Информация и из внутренних, и из внешних источников.

7. Что включается в раздел III досье налогоплательщика?

а) Идентификационные данные и сведения о руководителе.

б) Сведения, полученные от таможенных и правоохранительных органов, а также из СМИ.

в) Информация о крупных сделках и операциях налогоплательщика.

8. Что включается в квартальный план выездных налоговых проверок?

а) Информация о налогоплательщике, наименование организации, виды проверяемых налогов.

б) Данные сотрудников, проводящих проверку, и сведения об их образовании.

в) Данные о всех налоговых органах страны.

9. Что может стать основанием для корректировки плана выездных налоговых проверок?

а) Получение срочных заданий от вышестоящих налоговых органов.

б) Смена налогоплательщика.

в) Принятие нового налогового закона.

10. Кто принимает решение о проведении выездной налоговой проверки?

а) Прокуратура.

б) Налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица.

в) Руководители налоговых органов других стран.

11. Кто разрабатывает программу проведения выездной налоговой проверки?

а) Руководитель проверяющей группы.

б) Налогоплательщик.

в) Работники правоохранительных органов.

12. Что должен включать план выездной налоговой проверки?

а) Перечень и последовательность необходимых действий, направленных на сбор доказательств.

б) Список всех сотрудников налоговой инспекции.

в) Количественные данные о суммах уплаченных налогов.

13. Каков максимальный срок для проведения выездной налоговой проверки в отношении налогоплательщика?

а) Год.

б) Три календарных года.

в) Пять лет.

14. Какие ограничения по количеству выездных налоговых проверок существуют для одного налогоплательщика?

а) Не более трех проверок в течение года.

б) Не более двух проверок, за исключением случаев, предусмотренных решением руководителя ФНС России.

в) Не более четырех проверок, если они не пересекаются по времени.

15. Сотрудники органов внутренних дел могут принимать участие в выездной налоговой проверке с дополнительными полномочиями, например, по осуществлению налогового контроля.

а) Да, они могут наделяться такими полномочиями.

б) Нет, сотрудники органов внутренних дел не наделяются дополнительными полномочиями по осуществлению налогового контроля.

в) Только в случае особых обстоятельств.

16. В досье налогоплательщика собирается:

а) Информация о налогоплательщике, поступившая в налоговые органы из внешних источников.

б) Представленные налогоплательщиком налоговые декларации, расчеты, бухгалтерские документы.

в) Информация о конкретном налогоплательщике, о его хозяйственных операциях; сведения, поступившие от государственных органов и других организаций, о налоговых нарушениях.

17. В каких случаях повышается вероятность назначения выездной налоговой проверки в отношении налогоплательщика?

а) В прошедшем году организация снялась с учета в одном налоговом органе и встала на учет в другом в связи с изменением места нахождения.

б) По результатам камеральной налоговой проверки выявлена неполная уплата налога.

в) Получение налогоплательщиком налоговой выгоды.

г) Отказ налогоплательщика от участия в рассмотрении материалов камеральной налоговой проверки.

д) Непредставление пояснений на уведомление налогового органа в процессе камеральной налоговой проверки.

18. Какие обстоятельства являются основанием для признания налоговой выгоды необоснованной?

а) Создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции.

б) Нарушение налогового законодательства в прошлом.

в) Отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого и технического персонала, производственных активов, складских помещений, транспортных средств.

г) Использование посредников при осуществлении хозяйственных операций.

Контрольные вопросы

1. Общие положения о выездной налоговой проверке.
2. Этапы подготовки к выездной налоговой проверке.
3. Критерии выбора налогоплательщиков для проведения выездной налоговой проверки.
4. Процедура назначения выездной налоговой проверки.
5. Ограничения при проведении выездной налоговой проверки.
6. Периодичность проведения выездных налоговых проверок. Срок проведения выездной налоговой проверки.
7. Проверяемый период (глубина проверки).
8. Начало выездной налоговой проверки.
9. Истребование документов у проверяемого лица во время выездной проверки.
10. Истребование документов у контрагента проверяемого лица или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого лица.
11. Приостановление выездной налоговой проверки.
12. Повторная выездная налоговая проверка.
13. Особенности выездной налоговой проверки обособленных подразделений проверяемого юридического лица.
14. Окончание выездной налоговой проверки.
15. Каким налоговым органом выносится решение о проведении выездной налоговой проверки?
16. Может ли выездная налоговая проверка проводиться по месту нахождения налогового органа?
17. Какова продолжительность выездной налоговой проверки?
18. По каким основаниям может быть продлен срок выездной налоговой проверки?

ГЛАВА 6. ОФОРМЛЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ

6.1. Требования к оформлению акта налоговой проверки

Оформление результатов налоговой проверки регулируется ст. 100 НК РФ. По результатам выездной налоговой проверки в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке обязательно составляется акт налоговой проверки, независимо от того, были обнаружены нарушения или нет. Требования к оформлению акта установлены п. 4 ст. 100 НК РФ и изложены в приложении № 28 к приказу ФНС России от 07.11.2018 № ММВ-7-2/628@.

Акт *должен составляться на бумажном носителе или в электронной форме на русском языке*. В случае необходимости использования в тексте акта сокращенных наименований и общепринятых аббревиатур при первом употреблении соответствующее словосочетание должно быть приведено полностью с одновременным указанием в скобках его сокращенного наименования или аббревиатуры, используемых далее по тексту. Все стоимостные показатели, выраженные в иностранной валюте, должны отражаться в акте с одновременным указанием в соответствии с действующим порядком их рублевого эквивалента по курсу, котируемому Банком России для соответствующей иностранной валюты по отношению к рублю на дату, предусмотренную главами части второй НК РФ, регулирующими вопросы исчисления и уплаты конкретных налогов (сборов, страховых взносов).

Акт на бумажном носителе должен составляться только в виде утвержденной формы, заполненной от руки либо с использованием программного обеспечения и распечатанной на принтере. Листы акта в случае составления акта на бумажном носителе и приложений

к нему должны быть пронумерованы, документ с приложениями должен быть прошнурован и заверен подписью руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. Допускается формирование приложений к акту в виде отдельных сшитых листов. Не допускается скрепление листов акта и приложений, приводящее к порче бумажного носителя.

В акте не допускаются помарки, подчистки и иные исправления, за исключением исправлений, оговоренных и заверенных подписями проверяющего (руководителя проверяющей группы) и проверяемого лица (его представителя). Не допускается исправление ошибок с помощью корректирующего или иного аналогичного средства.

В акте налоговой проверки указываются (п. 3 ст. 100 НК РФ):

1) дата акта налоговой проверки. Под указанной датой понимается дата подписания акта лицами, проводившими эту проверку;

2) полное и сокращенное наименования либо Ф.И.О. проверяемого лица (участников консолидированной группы налогоплательщиков). В случае проведения проверки организации по месту нахождения ее обособленного подразделения помимо наименования организации указываются полное и сокращенное наименования проверяемого обособленного подразделения и место его нахождения;

3) Ф.И.О. лиц, проводивших проверку, их должности с указанием наименования налогового органа, который они представляют;

4) дата и номер решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки (для выездной налоговой проверки);

5) дата представления в налоговый орган налоговой декларации (расчета) и иных документов (для камеральной налоговой проверки);

6) перечень документов, представленных проверяемым лицом в ходе налоговой проверки;

7) период, за который проведена проверка;

8) наименование налога, в отношении которого проводилась налоговая проверка;

9) даты начала и окончания налоговой проверки;

10) адрес места нахождения организации (участников консолидированной группы налогоплательщиков) или места жительства физического лица;

11) сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки;

12) документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых;

13) выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на ст. НК РФ, в случае если НК РФ предусмотрена ответственность за данные нарушения законодательства о налогах и сборах.

Акт должен состоять из трех частей

1 часть	вводная (вступительная)
2 часть	описательная (основная)
3 часть	итоговая (выводы и предложения)

Во вводной части акта должны быть указаны:

1) дата акта налоговой проверки. Под указанной датой понимается дата подписания акта лицами, проводившими эту проверку;

2) полное и сокращенное наименования организации либо Ф.И.О. (при наличии) проверяемого лица. В случае проведения проверки организации по месту нахождения ее обособленного подразделения помимо наименования организации должны быть указаны полное и сокращенное наименования проверяемого обособленного подразделения и место его нахождения, адрес места нахождения организации или места жительства физического лица;

3) дата и номер решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки (для выездной налоговой проверки);

4) дата представления в налоговый орган налоговой декларации (расчета) и иных документов (для камеральной налоговой проверки);

5) перечень документов, представленных проверяемым лицом в ходе налоговой проверки;

6) период, за который проведена проверка;

7) наименования налогов, сборов, страховых взносов, по которым проводилась налоговая проверка либо указание на то, что проверка проводилась по всем налогам, сборам, страховым взносам;

8) даты начала и окончания налоговой проверки;

9) сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки;

10) иные необходимые реквизиты.

В описательной части акта должны быть указаны документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых, а также обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

Содержание описательной части акта должно соответствовать следующим требованиям:

а) Объективность и обоснованность. Отражаемые в акте факты должны обеспечивать логичность вывода о несоответствии законодательству о налогах и сборах совершенных проверяемым лицом деяний (действий или бездействия), исключать неточности.

По каждому отраженному в акте факту нарушения законодательства о налогах и сборах должны быть изложены:

— вид нарушения законодательства о налогах и сборах, способ и иные обстоятельства его совершения, налоговый (отчетный, расчетный) период, к которому нарушение законодательства о налогах и сборах относится;

— ссылки на первичные бухгалтерские документы (с указанием в случае необходимости бухгалтерских проводок по счетам и порядка отражения соответствующих операций в регистрах бухгалтерского, налогового учета);

— ссылки на информацию, полученную из компетентных органов иностранных государств, из банков; на результаты оперативно-розыскных мероприятий, иную информацию, полученную из правоохранительных органов; на информацию, полученную в рамках заключенных межведомственных соглашений;

— ссылки на результаты, полученные по результатам проведенных мероприятий налогового контроля, в частности акты инвентаризации, документы (информацию) о деятельности проверяемого лица от контрагентов и иных третьих лиц, заключения экспертов (в случае проведения экспертизы), протоколы допроса свидетелей, осмотра помещений, территорий, объектов налогообложения, документов и предметов, а также иные протоколы, составленные при производстве действий по осуществлению налогового контроля (в случае производства соответствующих действий);

— ссылки на иные доказательства, подтверждающие наличие факта нарушения;

— оценка количественного и суммового расхождения между заявленными в налоговых декларациях (расчетах) данными и (или) данными в иных документах, связанными с исчислением и уплатой (удержанием, перечислением) налогов (сборов, страховых взносов), и фактическими данными, установленными в ходе проверки (при выявлении непредставления в налоговый орган указанных документов указываются фактические данные, установленные в ходе проверки). Соответствующие расчеты должны быть включены в акт или приведены в составе приложений к нему;

— квалификация совершенного нарушения законодательства о налогах и сборах со ссылками на соответствующие нормы кодекса, законодательных и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, которые нарушены проверяемым лицом;

— ссылки на доказательства, которые могут быть использованы для устранения нарушений законодательства о налогах и сборах по результатам налоговой проверки, включают следующие элементы:

— пояснения руководителя, главного бухгалтера, также для установления фактов наличия или выбытия имущества допрос свидетелей;

— сбор информации о выводе денежных средств, перемещении имущества, зачислении выручки на счета других компаний, передаче имущества в залог, а также анализ крупных сделок, связанных с перемещением активов;

— зафиксированные случаи передачи бизнеса в ходе выездной налоговой проверки;

— исследование договоров и решений уполномоченных лиц, утверждающих сделки, а также протоколов и решений участников (учредителей) и акционеров;

— переписка проверяемого лица с другими сторонами по вопросам согласования финансово-хозяйственной деятельности;

— проверка кредиторской задолженности проверяемого лица;

— исследование факторов, связанных с возложением финансовых или имущественных обязательств на проверяемое лицо, которые могут негативно повлиять на его финансовое состояние (например, договоры поручительства, займа, залога, долгосрочной аренды, лизинга, переуступка прав требования и другие);

— допрос сотрудников проверяемого лица о тех, кто дает указания по ведению финансово-хозяйственной деятельности;

— анализ досье клиента в банковской организации для установления лица, управляющего банковскими счетами;

— отслеживание движения денежных средств в целях выявления конечного получателя или возврата средств проверяемому лицу или его аффилированным лицам, а также установление контролирующего лица.

Акт не должен содержать предположений проверяющих, не основанных на доказательствах.

б) Полнота и комплексность отражения в акте всех существенных обстоятельств, имеющих отношение к фактам нарушений законодательства о налогах и сборах.

Каждый установленный в ходе налоговой проверки факт нарушения законодательства о налогах и сборах должен быть проверен всесторонне, полно и объективно. Изложение в акте обстоятельств допущенного проверяемым лицом нарушения должно основываться на результатах проверки документов, которые могут иметь отношение к излагаемому факту, а также на результатах проведения всех иных необходимых действий по осуществлению налогового контроля.

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 на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений; об источниках оплаты произведенных затрат; об обстоятельствах, исключающих применение мер ответственности за совершение проверяемым лицом нарушения и т. д.

В случае если проверяемое лицо внесло изменения в налоговую декларацию (расчет), а также уплатило недостающую сумму налога (сбора, страховых взносов) и соответствующие ей пени до момента назначения выездной (повторной выездной) налоговой проверки по названному налогу за указанный период, то указанные изменения должны быть учтены налоговым органом при подготовке акта. При представлении уточненных налоговых деклараций (расчетов) после назначения выездной (повторной выездной) налоговой проверки в акте следует указать дату представления в налоговый орган уточненной налоговой декларации (расчета), ее регистрационный номер, суть

внесенных изменений, период, к которому они относятся, а также данные об уплате причитающихся сумм налогов (сборов, страховых взносов) и пени.

в) Четкость изложения. Содержащиеся в акте формулировки должны исключать возможность двоякого толкования; изложение должно быть кратким, четким, ясным, последовательным и, по возможности, доступным для лиц, не имеющих специальных познаний в области бухгалтерского и налогового учета.

г) Системность изложения. При составлении акта по результатам выездной (повторной выездной) налоговой проверки, проведенной по нескольким или по всем налогам, сборам, страховым взносам порядок изложения документально подтвержденных фактов нарушений законодательства о налогах и сборах должен соответствовать последовательности глав части второй НК РФ, регулирующих вопросы исчисления и уплаты конкретных налогов, сборов, страховых взносов. Нумерация структурных единиц текста в описательной части Акта должна соответствовать числу проверяемых налогов (сборов, страховых взносов) (при необходимости в разрезе кодов бюджетной классификации) и количеству выявленных эпизодов документально подтвержденных фактов нарушений законодательства о налогах и сборах.

При вынесении в приложения к акту описания выявленных фактов однородных массовых нарушений с применением табличных форм, ведомостей, иных материалов в тексте акта должно приводиться изложение существа этих нарушений со ссылкой на конкретные нормы НК РФ или иные нормативные правовые акты, нарушенные проверенным лицом, а также общее количественное (суммовое) выражение последствий указанных нарушений и должна приводиться ссылка на соответствующие приложения к акту.

При этом данные приложения должны содержать полный перечень однородных нарушений с указанием: периода, к которому они относятся; наименования и реквизитов документа, по которому совершена соответствующая операция; сущности операции; количественное (суммовое) выражение последствий нарушения. Каждое из указанных приложений должно быть подписано составившим его проверяющим должностным лицом налогового органа либо руководителем проверяющей группы (бригады).

Если имеются разногласия между проверяющими по содержанию акта, окончательное решение по данному вопросу принимается руководителем проверяющей группы. По спорному вопросу указанные лица вправе изложить свое мнение в заключении, которое должно быть приобщено к материалам проверки, остающимся в налоговых органах и органах внутренних дел.

В итоговой части акта должны указываться:

— выводы об установлении фактов неуплаты налогов, сборов, страховых взносов, а также о начислении пени по состоянию на дату акта;

— предложения о привлечении к налоговой ответственности и ссылки на ст. НК РФ в случае, если НК РФ предусмотрена ответственность за такие нарушения законодательства о налогах и сборах;

— иные предложения проверяющих должностных лиц налогового органа по устранению выявленных нарушений;

— Ф.И.О. (при наличии) лиц, проводивших налоговую проверку, их должности с указанием наименования налогового органа;

— указание на право представления возражений по результатам налоговой проверки;

— ссылка на количество листов приложений к акту (документов, подтверждающих факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе налоговой проверки, иные приложения).

Акт должен быть подписан лицами, проводившими соответствующую налоговую проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем). При проведении налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков акт должен быть подписан ответственным участником этой группы (его представителем).

Об отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя (представителя ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков) подписать акт должна быть сделана соответствующая запись в акте.

Если лицо, в отношении которого проводилась проверка, или его представитель (представитель ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков) уклоняются от получения акта, этот факт должен быть отражен в акте.

При вручении акта лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю (представителю ответственного

участника консолидированной группы налогоплательщиков), этот факт должен быть отражен в акте.

При наличии вышеуказанных фактов соответствующие записи проставляются на всех экземплярах акта.

Акт должен быть составлен в двух экземплярах, один из которых должен храниться в налоговом органе, второй — в соответствии с п. 5 ст. 100 НК РФ вручается (направляется) руководителю организации (ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков), индивидуальному предпринимателю либо физическому лицу (их представителям). В случае участия в проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки сотрудников органа внутренних дел акт должен быть составлен в трех экземплярах акта, один из которых направляется в орган внутренних дел, сотрудники которого участвовали в проведении проверки.

При проведении повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа проверяющими должностными лицами налогового органа акт должен быть составлен в трех экземплярах (при участии сотрудников органа внутренних дел — в четырех экземплярах). При этом первый экземпляр акта должен оставаться на хранении в вышестоящем налоговом органе, второй экземпляр вручается (направляется) проверяемому лицу, третий экземпляр остается на хранении в инспекции по месту постановки на учет проверяемого лица, четвертый экземпляр передается в орган внутренних дел, сотрудники которого участвовали в налоговой проверке.

При составлении акта налоговой проверки налоговым органам *необходимо обеспечить идентичность* всех экземпляров акта налоговой проверки, в том числе по количеству и составу указываемых в нем приложений, являющихся его неотъемлемыми частями.

Приложения к акту проверки, вручаемому (направляемому налогоплательщику)

К акту налоговой проверки прилагаются документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки. При этом документы, полученные от лица, в отношении которого проводилась проверка, к акту проверки не прилагаются. Документы, содержащие не подлежащие разглашению налоговым органом сведения, составляющие банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, а также

персональные данные физических лиц прилагаются в виде заверенных налоговым органом выписок.

Таким образом, в акте налоговой проверки:

— указываются все приложения, на которые в акте имеются ссылки;

— отдельно указываются приложения, которые вручаются (направляются) лицу, в отношении которого проведена налоговая проверка, в том числе в виде выписок;

— отдельно указываются приложения, которые не вручаются (не направляются) лицу, в отношении которого проведена налоговая проверка.

Статья 102 НК РФ, регламентируя оборот конфиденциальной информации, содержащей сведения, составляющие налоговую тайну, не препятствует сбору и использованию налоговыми органами в качестве доказательств документов, подтверждающих факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки.

6.2. Оформление результатов камеральных налоговых проверок

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 (п. 1 ст. 100 НК РФ).

Порядок оформления результатов камеральной налоговой проверки зависит от того, были ли выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между содержащимися в них сведениями. Если ошибок или противоречий нет, то инспектор налогового органа подписывает декларацию и указывает дату проверки на ее титульном листе. На этом камеральная проверка автоматически завершается.

Если в ходе камеральной проверки выявлены нарушения, то:

— в течение десяти рабочих дней с момента завершения камеральной проверки составляется акт камеральной проверки в соответствии со ст. 100 НК РФ;

— Акт камеральной проверки не позднее пяти рабочих дней с даты составления вручается налогоплательщику;

— налогоплательщик в течение одного месяца вправе подать возражения на акт камеральной налоговой проверки;

— в течение десяти рабочих дней после окончания срока представления возражений руководитель налогового органа обязан рассмотреть материалы проверки, возражения налогоплательщика, и вынести решение о привлечении либо об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

6.2.1. Состав акта камеральной налоговой проверки

Акт камеральной налоговой проверки состоит из следующих разделов:

Вводная часть (содержит общие сведения о проверке и проверяемой организации, её филиале, представительстве) — подп. 1–11 п. 3 ст. 100 НК, п. 3.1 приложения 28 к приказу ФНС от 07.11.2018 № ММВ-7-2/628:

— номер акта;

— наименование места составления акта;

— дата акта — дата подписания сотрудниками инспекции, которые проводили камеральную проверку;

— данные об организации, ответственном участнике или ином участнике консолидированной группы налогоплательщиков — полное и сокращённое наименование, ИНН, КПП, адрес, фамилия и инициалы представителя. Если декларация подана по местонахождению филиала, представительства, помимо наименования организации, указываются полное и сокращённое наименование филиала, представительства;

— сведения о налоговой декларации или расчёте, на основе которых проведена камеральная налоговая проверка — наименование налога, сбора, страхового взноса, дата представления декларации или расчёта, первичная или уточнённая, регистрационный номер, период;

— даты начала и окончания камеральной проверки;

— наименование налогов, сборов, страховых взносов, по которым проводилась проверка;

— перечень документов, представленных проверяемым лицом, а также иных документов о деятельности проверяемого лица, имеющихся у налоговой инспекции. Например, справка из банка, на основе которой проведена камеральная проверка;

— сведения о мероприятиях налогового контроля, которые были проведены в ходе камеральной проверки. Например, истребование документов у организации;

— иные необходимые сведения по усмотрению инспекции.

Описательная часть (содержит систематизированное изложение документально подтверждённых фактов нарушений налогового законодательства, выявленных в ходе выездной проверки, или запись об их отсутствии, а также обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность) — подп. 12 п. 3 ст. 100 НК, п. 3.2 приложения 28 к приказу ФНС от 07.11.2018 № ММВ-7-2/628:

— конкретные факты нарушения налогового законодательства. При этом по каждому факту нарушения должны быть указаны:

— вид нарушения, способ его совершения и налоговый период, к которому относится нарушение;

— доказательства, подтверждающие факты выявленных нарушений, полученные от третьих лиц, а также доказательства, которые важны для последующего устранения нарушений;

— оценка количественного и суммового расхождения между заявленными в декларациях данными и фактическими данными, установленными в ходе проверки. Соответствующие расчёты могут быть включены непосредственно в акт проверки или приведены в составе приложений к нему;

— ссылки на первичные бухгалтерские документы и иные доказательства, которые подтверждают факт нарушения;

— квалификация нарушения со ссылками на нормы налогового законодательства, которые нарушены проверяемым лицом;

— ссылки на заключения экспертов, протоколы допроса свидетелей и иные протоколы, составленные в рамках налоговой проверки (в случае проведения соответствующих действий).

В акте камеральной налоговой проверки отражаются (при их установлении) факты следующих налоговых правонарушений, предусмотренных НК РФ:

1) п. 1 ст. 119 «Непредставление налоговой декларации»;

2) ст. 119.1 «Нарушение установленного способа представления налоговой декларации (расчета)»;

3) ст. 119.2 «Представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения»;

4) ст. 120 «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения»;

5) ст. 122 «Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)»;

6) ст. 122.1 «Сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций ответственным участником»;

7) ст. 123 «Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов»;

8) п. 1 ст. 126 «Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля».

Итоговая часть (содержит сведения о последствиях выявленных нарушений, предложения по их устранению, а также выводы о наличии состава налогового правонарушения) — подп. 13 п. 3 ст. 100 НК, п. 3.3 приложения 28 к приказу ФНС от 07.11.2018 № ММВ-7-2/628:

— сведения:

— о недоимках по налогам, сборам и страховым взносам с разбивкой по видам платежей и налоговым периодам;

— о налогах, сборах и страховых взносах, исчисленных в завышенном размере, с разбивкой по видам платежей и налоговым периодам;

— о прочих нарушениях, выявленных в ходе камеральной проверки;

— выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений с указанием конкретных мер со ссылками на ст. НК РФ. Например, взыскание недоимки по налогам, взыскание пеней за несвоевременную уплату налога, приведение проверяемым лицом учёта своих доходов и расходов в соответствии с нормами законодательства и т. п.;

— должности, Ф.И.О. сотрудников инспекции, которые проводили камеральную проверку, их классный чин (при наличии). При проведении совместной с полицией налоговой проверки дополнительно указываются должности, Ф.И.О. сотрудников полиции;

— количество листов приложений;

— информация о праве проверяемого лица представить возражения на акт налоговой проверки.

Приложения (доказательства нарушений налогового законодательства и иные документы) — п. 3.1 ст. 100 НК, п. 3.3 приложения 28 к приказу ФНС от 07.11.2018 № ММВ-7:

— обязательные приложения, которые инспектор оформляет в случае необходимости как дополнения или пояснения к тексту акта;

— дополнительные приложения по усмотрению инспектора, проводящего камеральную проверку.

С момента составления акта проверки начинает исчисляться срок давности привлечения к налоговой ответственности.

Последствием несоставления акта камеральной проверки налоговым инспектором, в случае обнаружения инспектором фактов нарушения налогового законодательства налогоплательщиком, решение налогового органа, основанное на результатах камеральной проверки, будет признано недействительным (п. 14 ст. 101 НК РФ). Доначисление налогов налоговым органом при рассмотрении материалов проверки в отсутствии налогоплательщика будет служить основанием для отмены такого решения.

6.2.2. Вынесение решения по результатам камеральной налоговой проверки

Для принятия решения по результатам камеральной налоговой проверки не предусмотрен конкретный срок, поэтому оно должно быть вынесено в пределах установленного для проверки срока. Тем не менее, налоговые органы, как правило, следуют внутреннему регламенту, согласно которому решение принимается в течение 10 рабочих дней после завершения проверки.

После утверждения решения руководителем, отдел камеральных проверок в следующий рабочий день передает его в отдел ввода, где производится учет сумм налоговых обязательств, пени и налоговых санкций на лицевых счетах налогоплательщика. Налоговые санкции являются формой ответственности за нарушение налогового законодательства и применяются в виде денежных взысканий (штрафов), величина которых определяется статьями главы 16 НК РФ.

Акт камеральной проверки должен быть передан налогоплательщику не позднее чем через пять рабочих дней с момента его составления, что позволяет обеспечить своевременное уведомление о результатах проверки.

6.2.3. Возражения налогоплательщика на акт камеральной налоговой проверки

В случае несогласия налогоплательщика с результатами камеральной налоговой проверки налогоплательщик вправе их оспорить. Для этого следует в течение одного месяца составить возражение на акт камеральной налоговой проверки в письменной форме и направить его по адресу налогового органа, составившего акт.

Приведем ряд случаев **несогласия налогоплательщика с результатами** камеральной проверки, которые можно оспорить:

в течение одного месяца со дня получения акта налоговой проверки можно оспорить: акт налоговой проверки; акт налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков; акт налоговой проверки иностранной организации, состоящей на учёте в налоговом органе в соответствии с п. 4.6 ст. 83 НК РФ; акт об обнаружении фактов, свидетельствующих о налоговых правонарушениях.

в течение пятнадцати дней со дня получения дополнения к акту налоговой проверки: дополнение к акту налоговой проверки; дополнение к акту налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков; дополнение к акту налоговой проверки иностранной организации, состоящей на учёте в налоговом органе в соответствии с п. 4.6 ст. 83 НК РФ.

6.2.4. Рассмотрение материалов камеральной проверки и возражений налогоплательщика

Согласно п. 1 ст. 101 НК РФ акт налоговой проверки и другие материалы налоговой проверки, в ходе которой были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные проверяемым лицом письменные возражения по указанному акту должны быть рассмотрены руководителем налогового органа, проводившего налоговую проверку, и решение по ним должно быть принято в течение десяти дней со дня истечения срока предоставления письменных возражений по акту проверки (пятнадцать дней со дня получения акта налоговой проверки). Указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц.

Материалы налоговой проверки рассматриваются в присутствии должностных лиц налогоплательщика либо индивидуального предпринимателя или их представителей.

Налогоплательщик должен быть в обязательном порядке заблаговременно извещен о дате и месте рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки, для того чтобы он имел возможность реализовать право на участие в данном процессе. Неявка лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представителя), извещенного надлежащим образом о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки, не является препятствием для рассмотрения материалов налоговой проверки, за исключением тех случаев, когда участие этого лица будет признано руководителем (заместителем руководителя) налогового органа обязательным для рассмотрения этих материалов.

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель налогового органа выносит одно из следующих решений:

1. Об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности.

В решении о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного правонарушения, как они установлены проведенной проверкой. Приводятся документы и иные сведения, подтверждающие данные обстоятельства, а также установленные в процессе производства по делу о налоговом правонарушении обстоятельства, которые исключают привлечение налогоплательщика к ответственности.

В соответствии со ст. 109 НК РФ лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

— отсутствие события налогового правонарушения;

— отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;

— совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния 16-летнего возраста;

— истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Он установлен ст. 113 НК РФ — три года.

Обстоятельствами, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения (ст. 111 НК РФ), признаются:

— совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвы-

чайных и непреодолимых обстоятельств (указанные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания);

— совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком — физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния (указанные обстоятельства доказываются представлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение);

— выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа). Это положение не применяется в случае, если указанные письменные разъяснения основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом);

— иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения.

2. О привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

6.2.5. Вынесение решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения

Если в ходе проверки выявлена неуплата или частичная уплата налога, то в решении налогового органа должны быть указаны реко-

мендации по уплате недоимки, а также по внесению пени за просрочку, которая была начислена на момент принятия решения.

Проект решения о привлечении налогоплательщика к ответственности на основе результатов камеральной проверки подготавливается сотрудниками юридического отдела налоговой инспекции (чаще всего — сотрудниками отдела камеральных проверок). После этого проект проходит проверку на соответствие действующему законодательству со стороны юридического отдела и затем направляется для рассмотрения руководителю налоговой инспекции.

Решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля может быть принято руководителем (заместителем руководителя) налоговой инспекции только на основании письменного разрешения вышестоящего налогового органа. Материалы, полученные в ходе проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, приобщаются к имеющимся материалам камеральной налоговой проверки. Результаты таких мероприятий подлежат отражению в описательной части решения, принятого по их окончании.

В постановлении о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения по результатам камеральной проверки указываются:

— обстоятельства совершенного плательщиком налогового правонарушения, установленные проведенной проверкой;

— документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства;

— наличие или отсутствие обстоятельств, смягчающих или отягчающих вину налогоплательщика за совершение налоговых правонарушений; виды налоговых правонарушений;

— размеры применяемых налоговых санкций со ссылкой на соответствующие статьи НК РФ.

Копия решения передается в отдел, занимающийся взысканием задолженности по налогам, для подготовки требования об уплате доначисленных сумм.

Копия решения, принятого по результатам камеральной проверки, **вручается налогоплательщику** либо его представителю под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком либо его представителем. Если указанными выше способами вручить решение невозможно, оно отправ-

ляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней после его отправки.

В течение десяти дней с момента вынесения решения по результатам камеральной проверки налоговый орган обязан направить налогоплательщику требование об уплате налога, пени, а также налоговых санкций. Поскольку законодательством не установлена четкая форма требования о добровольной уплате налоговых санкций, оно может быть составлено либо в виде отдельного документа произвольной формы, либо включено в резолютивную часть решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности. В случае если налогоплательщику не было предложено добровольно уплатить штраф, налоговый орган при обращении в суд для взыскания суммы штрафа столкнется с отказом в рассмотрении иска, так как не была соблюдена обязательная досудебная процедура урегулирования спора.

На суммы недоимки по налогам, выявленные по результатам камеральной проверки, налоговый орган в день даты вынесения соответствующего решения направляет требование об уплате соответствующей суммы налога и пени. Налоговая недоимка — это сумма налога, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок. Обособленное подразделение организации — это любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места.

Направление требования об уплате налога, пени и штрафов после истечения установленного срока для их уплаты может привести к отказу налогового органа от взыскания этих сумм через суд, так как в таком случае нарушается обязательный досудебный порядок урегулирования спора.

Если налогоплательщик имеет переплату по налогу на момент проведения камеральной проверки, то в итоговом решении по результатам проверки может быть указано, что эта переплата будет учтена в счет доначисленного налога. В таком случае требование об уплате налога налогоплательщику не отправляется.

Если налогоплательщик регулярно предоставляет документы для проведения камеральных проверок, но не получает информации о результатах этих проверок, он вправе обратиться с письменным запросом к руководителю налоговой инспекции, прося разъяснить те-

кущую ситуацию. Руководитель обязан рассмотреть запрос и предоставить ответ, пояснив причины задержки.

В случае выявления административного правонарушения в ходе камеральной проверки, связанного с нарушением правил бухгалтерского учета, налоговый орган составляет протокол и направляет его в суд для дальнейшего рассмотрения и назначения соответствующего наказания. Постановление о наказании не может быть вынесено спустя год с момента подачи отчетности налогоплательщиком.

Если в ходе камеральной проверки выявляются признаки налогового правонарушения, которые требуют подтверждения во время выездной проверки, налоговый орган может провести выездную проверку немедленно или в сроки, указанные в плане проверок. Это особенно актуально в случае подозрения, что налогоплательщик скрывает существенные суммы налогов.

Налогоплательщик имеет право оспорить решение налогового органа по итогам камеральной проверки. Для этого ему необходимо подать апелляционную жалобу в вышестоящий налоговый орган в соответствии со ст. 101.2 НК РФ. Если решение о привлечении к ответственности вступило в силу и не было обжаловано апелляционно, оно может быть оспорено в течение года в вышестоящем налоговом органе (п. 2 ст. 139 НК РФ). В случае подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган, налогоплательщик также может подать аналогичную жалобу в арбитражный суд (п. 1 ст. 138 НК РФ).

В случаях, предусмотренных законодательством, налогоплательщики могут требовать возмещения убытков, причиненных незаконными действиями или решениями налоговых органов или их должностных лиц, в порядке, установленном законом. Такое право предоставляется подп. 14 п. 1 ст. 21 НК РФ.

6.3. Оформление результатов выездных налоговых проверок

Заключительный этап любой налоговой проверки — документальное оформление ее итогов. Датой окончания выездных контрольных мероприятий является день составления **справки по результатам проверки** (подробнее в параграфе 5.8 данного издания). Акт выездной проверки составляют уполномоченные лица налоговых служб, проводившие проверку.

Процедурные моменты, связанные с актом налоговой проверки, определены положениями ст. 100 НК РФ. По итогам выездной проверки всегда оформляется акт (даже если нарушения не выявлены). В противном случае решение, вынесенное при отсутствии акта, является незаконным.

Акт налоговой проверки по установленной форме должен быть составлен в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной проверке (п. 1 ст. 100 НК РФ). Причем дата окончания проверки совпадает именно с датой составления справки. В дальнейшем сроки оформления результатов налоговой проверки исчисляются с даты составления справки, а не ее вручения, следовательно, иной срок вручения справки не влечет для налогоплательщика никаких последствий (п. 3 письма ФНС России от 29.12.2012 № АС-4-2/22690).

После этого в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке уполномоченными должностными лицами налогового органа должен быть составлен акт выездной налоговой проверки.

По результатам проверки филиала или представительства оформляется раздел акта выездной налоговой проверки обособленного подразделения, который затем направляется в налоговый орган по месту постановки на учет головной организации.

6.3.1. Содержание акта выездной налоговой проверки

По результатам выездной налоговой проверки уполномоченными должностными лицами налоговых органов составляется акт налоговой проверки, который подписывается уполномоченными должностными лицами и руководителем проверяемой организации либо индивидуальным предпринимателем, либо их представителями.

Акт выездной налоговой проверки должен содержать систематизированное изложение документально подтвержденных фактов налоговых правонарушений, выявленных в процессе проверки, или указание на отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи части первой НК РФ, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений.

В акте выездной налоговой проверки подлежат отражению все выявленные в процессе налоговой проверки факты нарушений законодательства о налогах и сборах и связанные с ними обстоятельства,

имеющие значение для принятия правильного решения по результатам проверки.

Акт выездной налоговой проверки должен быть составлен на бумажном носителе, на русском языке и иметь сквозную нумерацию страниц. В нем не допускаются помарки, подчистки и иные исправления, за исключением исправлений, оговоренных и заверенных подписями лиц, подписывающих акт.

Все стоимостные показатели, выраженные в иностранной валюте, подлежат отражению в акте выездной налоговой проверки с одновременным указанием в соответствии с действующим порядком их рублевого эквивалента по курсу, котируемому Банком России для соответствующей иностранной валюты по отношению к рублю.

В случае необходимости использования в тексте акта сокращенных наименований и общепринятых аббревиатур при первом употреблении соответствующее словосочетание приводится полностью с одновременным указанием в скобках его сокращенного наименования или аббревиатуры, используемых далее по тексту.

Акт выездной налоговой проверки представляет собой структурированное изложение фактов, подтверждающих нарушение налогоплательщиком требований налогового законодательства, выявленных в ходе проверки. Он состоит из трех основных разделов: вводного, описательного и итогового. В дополнение к основному тексту акта могут быть включены приложения, которые оформляются в рамках акта и являются его неотъемлемой частью.

Акт по результатам выездной налоговой проверки налогоплательщика-организации составляется с учетом фактов и обстоятельств нарушений законодательства о налогах и сборах, установленных в ходе проверок ее филиалов (представительств) и иных обособленных подразделений.

Во ***вводной части*** акта выездной налоговой проверки даются общие сведения о проводимой проверке и проверяемом лице, его филиале, представительстве. Перечисляются вопросы проверки, ставятся даты ее начала и окончания, описываются проведенные мероприятиях налогового контроля, а также иные необходимые сведения.

Описательная часть акта выездной налоговой проверки содержит систематизированное изложение документально подтвержденных фактов нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленных в ходе проверки, или указание на отсутствие таковых

и связанных с этими фактами обстоятельств, имеющих значение для принятия обоснованного решения по результатам проверки.

Содержание описательной части акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки должно соответствовать следующим требованиям:

а) Объективности и обоснованности. Отражаемые в акте факты должны являться результатом тщательно проведенной проверки, исключать фактические неточности, обеспечивать полноту вывода о несоответствии законодательству о налогах и сборах совершенных проверяемым лицом деяний (действий или бездействия).

По каждому отраженному в акте факту нарушения законодательства о налогах и сборах должны быть четко изложены:

— вид нарушения законодательства о налогах и сборах, способ и иные обстоятельства его совершения, налоговый период, к которому нарушение законодательства о налогах и сборах относится;

— оценка количественного и суммового расхождения между заявленными в налоговых декларациях (расчетах) данными, связанными с исчислением и уплатой (удержанием, перечислением) налогов (сборов), и фактическими данными, установленными в ходе проверки;

— ссылки на первичные бухгалтерские документы (с указанием в случае необходимости бухгалтерских проводок по счетам и порядка отражения соответствующих операций в регистрах бухгалтерского, налогового учета) и иные доказательства, подтверждающие наличие факта нарушения;

— квалификация совершенного правонарушения со ссылками на соответствующие нормы НК РФ, законодательных и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, которые нарушены проверяемым лицом; ссылки на заключения экспертов, 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.

б) Полноте и комплексности отражения в акте всех существенных обстоятельств, имеющих отношение к фактам нарушений законодательства о налогах и сборах.

В случае если проверяемое лицо внесло в установленном порядке изменения в налоговую декларацию (расчет), а также уплатило недостающую сумму налога и соответствующие ей пени до момента

назначения выездной налоговой проверки по данному налогу за данный период, то указанные изменения должны быть учтены налоговым органом при подготовке акта выездной налоговой проверки.

в) Четкости, лаконичности и доступности изложения. Содержащиеся в акте формулировки должны исключать возможность двоякого толкования; изложение должно быть кратким, четким, ясным, последовательным и, по возможности, доступным для лиц, не имеющих специальных познаний в области бухгалтерского и налогового учета.

г) Системности изложения. Выявленные в процессе проверки нарушения должны быть сгруппированы в акте по разделам, пунктам и подпунктам с учетом характера нарушений и видов налогов (сборов), на неуплату (неполную уплату) которых данные нарушения повлияли, в разрезе соответствующих налоговых периодов.

Выявленные факты однородных массовых нарушений могут быть сгруппированы в ведомости, таблицы и другие материалы, прилагаемые к акту. В данном случае в тексте акта приводится изложение существа этих нарушений со ссылкой на конкретные нормы НК РФ или иных нормативных правовых актов, нарушенные проверенным лицом, а также общее количественное (суммовое) выражение последствий указанных нарушений и делается ссылка на соответствующие приложения к акту.

К акту выездной налоговой проверки должны быть приложены:

— решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки (к акту, вручаемому налогоплательщику (его представителю), прилагается копия указанного решения). В случае проведения выездной налоговой проверки вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, к акту выездной налоговой проверки прилагается постановление о проведении повторной выездной налоговой проверки (к акту, вручаемому налогоплательщику (его представителю), прилагается копия указанного постановления);

— копия требования налогоплательщику о представлении необходимых для проверки документов;

— уточненные расчеты по видам налогов (сборов), составленные проверяющими в связи с выявлением налоговых правонарушений (за исключением случаев, когда указанные расчеты приведены в тексте акта). Расчеты должны быть подписаны проверяющими, ру-

ководителем организации или индивидуальным предпринимателем или их представителями;

— акты инвентаризации имущества организации (индивидуального предпринимателя) (данное приложение приводится, если при проверке была произведена инвентаризация);

— материалы встречных проверок (в случае их проведения);

— заключение эксперта (в случае проведения экспертизы);

— протоколы допроса свидетелей, осмотра (обследования) производственных, складских и торговых и иных помещений, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения и т. д., протоколы, составленные при производстве иных действий по осуществлению налогового контроля (в случае производства соответствующих действий), а также постановления о назначении экспертизы и производстве выемки документов и предметов (в случае их назначения (производства);

— справка о проведенной проверке, составленная проверяющими по окончании проверки (смотри параграф 5.8).

К акту выездной налоговой проверки также могут прилагаться:

— копии (в случаях производства выемки у налогоплательщика документов — подлинники) документов, подтверждающих наличие фактов нарушения законодательства о налогах и сборах. При изложении фактов нарушений законодательства о налогах и сборах в описательной части акта производится запись о приложении изъятых подлинных документов или их копий, подтверждающих наличие соответствующих нарушений;

— справка о наличии расчетных, текущих и иных счетов в банках (других кредитных учреждениях), подписанная проверяющим (и) и руководителем проверяемой организации или индивидуальным предпринимателем либо их представителями;

— справка о размере уставного капитала на момент образования (перерегистрации) организации и на дату начала проверки, а также о полноте его формирования; составе учредителей с указанием доли участия Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов, иностранных юридических и физических лиц и т. д., подписанная проверяющим и руководителем проверяемой организации (его представителем);

— справка о месте нахождения обособленных подразделений (их адреса, ИНН/код причины постановки на учет), дислокации производственных и складских помещений, торговых точек, расположенных за пределами основной территории организации, наличии в собственности налогоплательщика земельных участков, подписанная проверяющим (и) и руководителем проверяемой организации или индивидуальным предпринимателем либо их представителями;

— иные материалы, имеющие значение для подтверждения отраженных в акте фактов налоговых правонарушений и для принятия правильного решения по результатам проверки.

Итоговая часть акта выездной налоговой проверки должна содержать:

— информацию о суммах налогов (сборов), которые были выявлены как неуплаченные или уплаченные не в полном объеме в ходе проверки;

— данные о налогах (сборах), исчисленных в завышенных размерах;

— сведения о других нарушениях, таких как завышенные суммы убытков, учтенных для целей налогообложения, избыточные суммы налога на добавленную стоимость, заявленные к возмещению из бюджета (при наличии), а также случаи неудержания и неперечисления налогов и другие аналогичные нарушения;

— предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений;

— выводы проверяющих о наличии в деяниях налогоплательщика признаков налоговых правонарушений. Данные выводы должны содержать указание на вид совершенных налогоплательщиком налоговых правонарушений со ссылкой на статьи НК РФ, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений.

Также итоговая часть акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки содержит: указание на количество листов приложений и указание на право представления возражений по результатам выездной (повторной выездной) налоговой проверки.

В соответствии с п. 3.1 ст. 100 НК РФ к акту налоговой проверки прилагаются документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки. При этом документы, полученные от лица, в отношении которого проводилась проверка, к акту проверки не прилагаются. Документы, со-

держащие не подлежащие разглашению налоговым органом сведения, составляющие банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, а также персональные данные физических лиц, прилагаются в виде заверенных налоговым органом выписок.

Приложения к акту налоговой проверки

В соответствии с п. 3.1 ст. 100 НК РФ к акту налоговой проверки прилагаются документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки. При этом документы, полученные от лица, в отношении которого проводилась проверка, к акту проверки не прилагаются.

Отсутствие документов, которые подтверждают факты нарушений законодательства о налогах и сборах, лишает налогоплательщика (налогового агента) полной информации, необходимой для подготовки обоснованных возражений. В свою очередь, это влечет ограничение его прав на полноценное участие в рассмотрении материалов проверки, которое можно квалифицировать как нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки.

Однако если в акте проверки и в решении достаточно полно изложены обстоятельства допущенных налогоплательщиком правонарушений, в них имеются ссылки на документы, полученные в ходе проверки и явившиеся основанием для выводов, сделанных налоговым органом, а налогоплательщик реализовал свое право на ознакомление с результатом проверки, представил возражения на акт проверки и участвовал в рассмотрении материалов проверки, то ссылку налогоплательщика на отсутствие приложений к акту как на существенное нарушение процедуры вынесения решения по проверке арбитры, скорее всего, отклонят.

Таким образом, в акте налоговой проверки:

— указываются все приложения, на которые в акте имеются ссылки;

— отдельно указываются приложения, которые вручаются (направляются) лицу, в отношении которого проведена налоговая проверка, в том числе в виде выписок;

— отдельно указываются приложения, которые не вручаются (не направляются) лицу, в отношении которого проведена налоговая проверка.

Налоговым органам при применении п. 3.1 ст. 100 НК РФ необходимо учитывать, что конкретный документ наряду со сведениями о нарушениях (сведениями, подтверждающими факты нарушений) законодательства о налогах и сборах, выявленными в ходе проверки, может содержать информацию, содержание которой не имеет доказательственного значения, и при этом одновременно составляет банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, либо относится к персональным данным физических лиц. Именно такие документы прилагаются к акту налоговой проверки в виде заверенных налоговым органом **выписок.**

Кроме того, **выписка** должна содержать техническую информацию, идентифицирующую документ. Выписка из документа, составленная по правилам п. 3.1 ст. 100 НК РФ:

— содержит сведения, идентифицирующие документ;

— содержит сведения о нарушениях (сведения, подтверждающие факты нарушений) законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, которые при этом могут одновременно составлять банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, либо относиться к персональным данным физических лиц;

— не содержит информацию, не имеющую отношение к делу о налоговом правонарушении, и которая при этом одновременно составляет банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, либо относится к персональным данным физических лиц.

Иные документы, не являющиеся приложениями к акту налоговой проверки, вместе с актом налоговой проверки являются материалами налоговой проверки и формируют дело о нарушении законодательства о налогах и сборах.

Решения налогового органа, принятые в ходе выездной налоговой проверки в отношении проверяемого лица, могут являться приложениями к акту налоговой проверки в случае, если их копии не вручены налогоплательщику в соответствии с положениями ст. 21 НК РФ.

В акте выездной (повторной выездной) налоговой проверки могут быть отражены факты и обстоятельства следующих налоговых правонарушений, предусмотренных НК РФ:

1) ст. 116 «Нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе»;

2) ст. 117 «Уклонение от постановки на учет в налоговом органе»;

3) ст. 118 «Нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке»;

4) ст. 119 «Непредставление налоговой декларации»;

5) ст. 119.2 «Представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения»;

6) ст. 120 «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения»;

7) ст. 122 «Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)»;

8) ст. 122.1 «Сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций ответственным участником»;

9) ст. 123 «Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов»;

10) п. 1 ст. 126 «Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля»;

11) ст. 129.2 «Нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса».

Налоговые правонарушения, не предусмотренные указанными выше составами налоговых правонарушений (ст. 125, п. 2 ст. 126, ст. 128, 129, 129.1, 129.3, 129.4 гл. 16 НК РФ, а также совершенные банком и предусмотренные гл. 18 НК РФ), оформляются в порядке, предусмотренном ст. 101.4 НК РФ.

Налоговые правонарушения, совершенные проверяемым налогоплательщиком и предусмотренные п. 1 ст. 126 НК РФ, могут быть оформлены в порядке, предусмотренном ст. 101 НФ РФ в рамках проведения выездной налоговой проверки.

6.3.2. Подписание, вручение и направление акта выездной налоговой проверки

Акт выездной налоговой проверки составляется в трех экземплярах, один из которых остается на хранении в налоговом органе, второй — в установленном порядке вручается руководителю организации, индивидуальному предпринимателю либо физическому лицу

(их представителям), третий — направляется органу внутренних дел, если его сотрудники участвовали в проведении проверки.

Акт налоговой проверки подписывается всеми проверяющими, за исключением выбывших из состава проверяющих на основании решений о внесении изменений в решение о проведении выездной налоговой проверки, а также выбывших по объективным причинам (например, увольнение, отпуск по уходу за ребенком, продолжительная болезнь, смерть) и лицом, в отношении которого проводилась проверка (его представителем). В случае если выбытие из состава проверяющих произошло не на основании решений о внесении изменений в решение о проведении выездной налоговой проверки, на акте налоговой проверки вместо подписи проставляется отметка с указанием причины выбытия и заверяется подписью руководителя проверяющей группы.

В случае если сотрудники органа внутренних изложили свое мнение в заключении, оно должно быть приобщено к материалам проверки, остающимся в налоговых органах и органах внутренних дел.

Одновременно с подписанием акта налоговой проверки лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем), рекомендуется вручать акт проверки.

До вручения лицу, в отношении которого проводилась проверка (его представителю), акт проверки подлежит регистрации в налоговом органе.

Акт налоговой проверки должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем) в течение пяти дней с даты этого акта (п. 5 ст. 100 НК РФ).

В случае если лицо, в отношении которого проводилась проверка, отказывается подписать акт выездной налоговой проверки, то на последней странице акта делается запись об отказе в подписании акта, которая заверяется подписью проверяющего (руководителя проверяющей группы) с указанием соответствующей даты. При этом акт выездной (повторной выездной) налоговой проверки направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации или месту жительства физического лица, индивидуального предпринимателя. Датой вручения акта считается шестой рабочий день, считая с даты отправки заказного письма (п. 5 ст. 100 НК РФ).

Налогоплательщику одновременно с актом налоговой проверки вручается (направляется) письменный документ за подписью руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, которым лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, извещается о времени и месте рассмотрения материалов проверки.

В случае невозможности вручения извещения о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки лично налогоплательщику такое извещение направляется по почте заказным письмом по юридическому адресу налогоплательщика, а также по адресу места жительства руководителя организации заказным письмом с уведомлением. Кроме того, налогоплательщик — физическое лицо или руководитель организации могут быть уведомлены о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки путем направления телеграммы по адресу его места жительства. Подтверждением надлежащего уведомления о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки является полученное налоговым органом почтовое уведомление о вручении направленного заказного письма либо телеграммы лично адресату. В случае отказа налогоплательщика от получения акта лично данный факт отражается на последней странице акта.

В случае если по результатам выездной налоговой проверки не выявлено нарушений законодательства о налогах и сборах, у налоговых органов отсутствуют основания для вынесения решения, предусмотренного ст. 101 НК РФ, рассмотрение материалов налоговой проверки не организуется, п. 2 ст. 101 НК РФ не применяется. В указанных случаях в течение трех дней после составления акта выездной налоговой проверки руководителем проверяющей группы составляется докладная записка на имя руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, которая должна содержать все сведения, фиксируемые в справке о проведенной выездной налоговой проверке (п. 15 ст. 100 НК РФ), а также запись об отсутствии выявленных в ходе проверки документально подтвержденных фактов нарушений законодательства о налогах и сборах. К докладной записке прикладывается экземпляр акта выездной налоговой проверки и документы, послужившие основанием для включения плательщика в план выездных налоговых проверок. Докладная записка подписывается должностным лицом налогового органа, являющимся руководителем проверяющей группы, и визируется начальником отдела, проводящего проверку. На основании резолюции руководителя (заместителя руководителя)

налогового органа на указанной докладной записке вносятся соответствующие сведения в информационные ресурсы налоговых органов.

В случае если акт проверки так и не был вручен налогоплательщику до рассмотрения материалов проверки и налогоплательщик не присутствовал при рассмотрении (не был извещен о дате), суд, скорее всего, отменит итоговое решение о проверке.

6.3.3. Письменные возражения налогоплательщика на акт выездной налоговой проверки

Если налогоплательщик не согласен с результатами выездной налоговой проверки, он может в течение месяца подать в инспекцию письменные возражения (п. 6 ст. 100 НК РФ). Эти возражения могут быть оформлены в свободной форме.

Если в акте проверки налоговый орган ссылается на судебную практику, налогоплательщик может попытаться оспорить каждое из таких упоминаний, например, по следующим причинам: изменения в законодательстве, ссылка на решение, не имеющее отношения к спору, наличие иных фактических обстоятельств в деле или различия в позиции в более поздних решениях.

В завершении возражений налогоплательщик может указать смягчающие обстоятельства, если таковые имеются. Например, если это первый случай привлечения к ответственности, отсутствие умысла в нарушении, раскаяние, признание вины, добросовестность (своевременная уплата налогов и сдача отчетности) или тяжёлое финансовое положение, подтвержденное документально, включая наличие большой задолженности. Эти обстоятельства могут снизить размер налогового штрафа как минимум в два раза.

Возражения могут быть подкреплены копиями документов, подтверждающих правомерность позиции налогоплательщика. Копии документов должны быть заверены руководителем (или предпринимателем) или его доверенным лицом. Перечень приложений необходимо указать в конце возражений. Если документы не были представлены с возражениями, налогоплательщик может предоставить их позднее, согласовав срок с налоговым органом.

Возражения должны быть подписаны руководителем организации (или предпринимателем) либо уполномоченным лицом по доверенности. В случае доверенности, копия документа прилагается. На

возражениях также может быть проставлена печать, если организация её использует.

Возражения могут быть поданы двумя способами:

1. Лично, подав два экземпляра текста в канцелярию налогового органа или в окно приема документов. Один экземпляр будет принят инспектором, на втором будет стоять отметка о получении.

2. Отправив по почте ценным письмом с описью вложения и уведомлением о вручении. В этом случае необходимо отправить письмо заранее, чтобы оно поступило в налоговый орган до дня рассмотрения материалов проверки.

Акт проверки, а также письменные возражения, поданные налогоплательщиком, должны быть рассмотрены в течение десяти дней после истечения пятнадцатидневного срока, установленного п. 6 ст. 100 НК РФ. Этот срок может быть продлён, но не более чем на месяц.

6.3.4. Возможные недостатки в актах выездной налоговой проверки

Возможные нарушения при составлении акта налоговой проверки, которые способны привести к аннулированию принятого по результатам проверки решения:

1. Акт выездной проверки подписан одним проверяющим из трех.

Неподписание экземпляра акта, врученного налогоплательщику, всеми лицами, участвующими в проведении проверки, само по себе не может свидетельствовать о нарушении существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, которые привели или могли привести к принятию руководителем (заместителем руководителя) налогового органа неправомерного решения согласно п. 14 ст. 101 НК РФ.

2. Не указаны обстоятельства налогового нарушения, выявленного при проведении контрольных мероприятий.

В акте выездной проверки, должны быть указаны обстоятельства, выявленные налоговым органом при проведении контрольных мероприятий, сделаны ссылки на первичные документы и иные сведения, подтверждающие данные обстоятельства, приведены причины возникновения недоимки (п. 3 ст. 100 НК РФ). Если в акте проверки и принятом на его основании решении такая информация отражена не полно, это указывает на нарушение процедуры проведения нало-

говой проверки, что, в свою очередь, является основанием для признания решения по проверке незаконным.

3. В акте отсутствуют выводы о правонарушениях, установленных проверяющими.

Если акт составлен с нарушением указанных требований (в нем не содержится ясно выраженного описания вменяемого налогоплательщику нарушения со ссылками на соответствующие нормы НК РФ), проверяемое лицо лишено возможности эффективно защищать свои права при рассмотрении результатов выездной проверки, в том числе представлять мотивированные возражения и подтверждающие их документы с учетом доводов проверяющих.

6.4. Оформление результатов процессуальных действий, проводимых в ходе налоговых проверок

Результаты отдельных процессуальных действий, проводимых при осуществлении налоговых проверок, должны быть зафиксированы в документальном виде. Только после фиксации соответствующих фактов и действий результаты налогового контроля приобретают доказательственное значение. Результаты отдельных процессуальных действий могут быть зафиксированы в различных документах: актах, протоколах, экспертных заключениях, фото— и кинодокументах и др.

Протоколы процессуальных действий составляются при проведении осмотра, выемки документов и предметов, получении показаний свидетелей.

В соответствии со ст. 99 НК РФ в протоколе, который составляется на русском языке, указываются: наименование протокола; место и дата производства конкретного действия; время начала и окончания действия; должность, Ф.И.О. лица, составившего протокол; Ф.И.О. каждого лица, участвовавшего в действии или присутствовавшего при его проведении, а в необходимых случаях — его адрес, гражданство, сведения о том, владеет ли он русским языком; содержание действия, последовательность его проведения; выявленные при производстве действия существенные для дела факты и обстоятельства.

Протокол прочитывается всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении. Указанные лица вправе делать замечания, подлежащие внесению в протокол или приобщению к делу. К протоколу прилагаются фото —

и киноматериалы, видеозаписи и другие материалы, выполненные при производстве того или иного действия.

Протокол подписывается составившим его должностным лицом налогового органа, а также всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении. НК РФ не устанавливает обязанности должностных лиц налоговых органов вручить копию протокола лицу, в отношении которого осуществляется данное действие. Налогоплательщику без наличия у него протокола значительно труднее обжаловать неправомерные действия должностных лиц налоговых органов, что снижает гарантии защиты прав налогоплательщиков.

Кроме протоколов в ходе налоговых проверок могут составляться акты, например акт о воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов (ст. 91 НК РФ), а также заключение эксперта (ст. 95 НК РФ).

Нарушения требований и порядка составления, указанных выше документов, предусмотренные НК РФ, могут привести к недопустимости использования данных документов в качестве судебных доказательств о совершении тех или иных действий или о наличии тех или иных фактов.

6.5. Порядок рассмотрения дел о налоговых правонарушениях

В ст. 100.1 НК РФ представлен порядок рассмотрения дел о налоговых правонарушениях. Акт налоговой проверки рассматривается руководителем налогового органа. По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение: о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения; об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Дела о выявленных в ходе иных мероприятий налогового контроля налоговых правонарушений рассматриваются в порядке, предусмотренном ст. 101.4 НК РФ (за исключением правонарушений, предусмотренных ст. 120, 122 и 123 НК РФ).

Порядок рассмотрения материалов проверки

Обычно на рассмотрении присутствуют руководитель налоговой инспекции или его заместитель, представители юридического отдела и инспекторы, которые непосредственно проводили проверку. В слу-

чае необходимости эти специалисты могут предоставить разъяснения начальнику инспекции по вопросам, связанным с ходом проверки или основаниями для доначислений, а также оценить судебные перспективы возможного спора с налогоплательщиком.

Перед рассмотрением материалов налоговой проверки по существу руководитель (заместитель руководителя) налогового органа должен:

1) объявить, кто рассматривает дело и материалы какой налоговой проверки подлежат рассмотрению;

2) 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;

3) в случае участия представителя лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, проверить полномочия этого представителя;

4) разъяснить лицам, участвующим в процедуре рассмотрения, их права и обязанности;

5) вынести решение об отложении рассмотрения материалов налоговой проверки в случае неявки лица, участие которого необходимо для рассмотрения.

При рассмотрении материалов налоговой проверки исследуются представленные доказательства. В ходе рассмотрения может быть принято решение о привлечении в случае необходимости к участию в этом рассмотрении свидетеля, эксперта, специалиста.

В ходе рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа:

1) устанавливает, совершало ли лицо, в отношении которого был составлен акт налоговой проверки, нарушение законодательства о налогах и сборах;

2) устанавливает, образуют ли выявленные нарушения состав налогового правонарушения;

3) устанавливает, имеются ли основания для привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения;

4) выявляет обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения, либо обстоятельства, смягчаю-

щие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

Затем налогоплательщик представляет свои возражения, дополняет их новыми аргументами или предоставляет документы, подтверждающие заявленные факты. После этого начальник выслушивает мнение инспекторов о правомерности возражений. Часто для обсуждения ситуации он проводит конфиденциальное совещание с подчиненными, в ходе которого представителей налогоплательщика просят временно покинуть помещение.

В случае необходимости получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе вынести решение о проведении в срок, не превышающий один месяц, дополнительных мероприятий налогового контроля. В решении о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля излагаются обстоятельства, вызвавшие необходимость проведения таких дополнительных мероприятий, указываются срок и конкретная форма их проведения.

Протокол рассмотрения материалов налоговой проверки

Протокол ведется при рассмотрении материалов проверки. Также процедура рассмотрения может быть записана на аудионоситель, но только с согласия налогоплательщика (его представителя). В дальнейшем аудиозапись приобщается к протоколу. Экземпляр протокола и аудиозаписи выдается налогоплательщику под расписку по окончании рассмотрения.

Статья 101.2. НК РФ регулирует порядок обжалования решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. В вышестоящий налоговый орган можно обжаловать до момента вступления в законную силу решения путем подачи апелляционной жалобы, также можно и решение, уже вступившее в законную силу, но которое не было обжаловано в апелляционном порядке.

Предусматривается форма обжалования решения налогового органа, не вступившего в силу, — апелляционная жалоба.

В случае если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, не отменит решение нижестоящего

налогового органа, решение нижестоящего налогового органа вступает в силу с даты его утверждения вышестоящим налоговым органом.

В случае если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, изменит решение нижестоящего налогового органа, решение нижестоящего налогового органа, с учетом внесенных изменений, вступает в силу с даты принятия соответствующего решения вышестоящим налоговым органом.

Хотя форма обжалования решения налогового органа, которое вступило в силу, не установлена, из текста соответствующей нормы следует, что такое решение может быть обжаловано в вышестоящий налоговый орган лишь в случае, если оно не прошло апелляционную процедуру. Срок для подачи жалобы на решение, вступившее в законную силу, составляет один год с момента его вынесения (п. 2 ст. 139 НК РФ).

После рассмотрения апелляционной жалобы вышестоящий налоговый орган может: оставить решение без изменений; отменить или изменить его частично или полностью, приняв новое решение по делу, либо отменить решение и прекратить производство по делу.

Решение о привлечении к налоговой ответственности можно оспорить в суде только после его обжалования в вышестоящем налоговом органе.

6.6. Вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки

Вне зависимости от представления налогоплательщиком возражений по акту проверки налоговый орган обязан надлежащим образом известить о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки (п. 2 ст. 101 НК РФ). Решение по результатам налоговой проверки должно быть вынесено в течение десяти рабочих дней со дня, следующего за последним днем месячного срока, отведенного на подачу возражений.

Решение налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения должно состоять из трех частей: вводной, описательной и резолютивной.

Вводная часть решения должна содержать: номер решения, дату его вынесения; наименование населенного п., на территории которого находится налоговый орган; наименование налогового органа; класс-

ный чин (при его наличии), Ф.И.О. руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, которым вынесено решение; дату и номер акта выездной налоговой проверки, по материалам которой выносится решение; полное наименование организации (Ф.И.О. индивидуального предпринимателя), идентификационный номер налогоплательщика, в отношении которого вынесено решение; наименование филиала или представительства организации (в случае вынесения решения по результатам проверки филиала или представительства), ИНН/код причины постановки на учет.

В описательной части решения излагаются обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства, а также обстоятельства, отягчающие ответственность, оценка представленных налогоплательщиком доказательств, опровергающих факты, выявленные проверкой.

Резолютивная часть решения должна содержать: ссылку на ст. 101 НК РФ, предоставляющую право руководителю налогового органа или его заместителю выносить решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения; суммы налогов, подлежащие уплате в бюджет; суммы начисленных пеней за несвоевременную уплату налогов; суммы исчисленных в завышенных размерах налогов; указания на статьи НК РФ, предусматривающие меры ответственности за конкретные налоговые правонарушения и применяемые к налогоплательщику меры ответственности, а также предложения по устранению выявленных налоговых правонарушений и добровольной уплате соответствующих сумм налоговых санкций в срок, указанный в требовании.

При выявлении проверкой фактов неуплаты (неполной уплаты) сумм налогов, проверяющими производится исчисление сумм неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов и пени, а также формируются предложения о привлечении к налоговой, уголовной и административной ответственности.

В случаях направления материалов проверки в орган внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела по признакам преступлений, предусмотренных ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ, производятся расчеты сумм неуплаченных налогов по их ви-

дам, налоговым периодам и финансовым годам (финансовый год соответствует календарному году).

В случае выявления фактов уклонения от уплаты налогов в крупных и особо крупных размерах, неисполнения обязанностей налогового агента, сокрытия денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, налоговые органы направляют материалы проверки в орган внутренних дел в соответствии с Инструкцией о порядке направления материалов налоговыми органами в органы внутренних дел при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах, содержащего признаки преступления.

Если в ходе проведения выездной налоговой проверки выявлены административные правонарушения должностными лицами налоговых органов и сотрудниками органов внутренних дел, то возбуждается дело об административном правонарушении и осуществляется производство по делам об административных правонарушениях в соответствии с подведомственностью и в порядке, установленном КоАП РФ.

Следует отметить, что если в выявленном правонарушении содержатся признаки состава преступления, предусмотренного ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ, то это является основанием для прекращения производства по административному делу. Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа или органа внутренних дел выносит мотивированное постановление о прекращении производства соответствующего дела об административном правонарушении.

Решение налогового органа об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения должно содержать:

— во вводной части — данные, аналогичные тем, которые указываются в решении о привлечении к ответственности;

— в описательной части — изложение выявленных в ходе проверки обстоятельств, содержащих признаки налоговых правонарушений, а также установленных в процессе производства по делу о налоговом правонарушении обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения;

— в резолютивной части — решение об отказе в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности со ссылкой на соот-

ветствующие положения ст. 109 части первой НК РФ; суммы налогов, подлежащие уплате в бюджет, суммы начисленных пеней за несвоевременную уплату налогов, суммы исчисленных в завышенных размерах налогов, предложения по устранению выявленных нарушений законодательства о налогах.

При наличии обстоятельств, исключающих возможность вынесения правильного и обоснованного решения о привлечении или об отказе в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности на основании имеющихся материалов налоговой проверки, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит *решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля, которое должно содержать*:

— во вводной части — данные, аналогичные тем, которые указываются в решении о привлечении к ответственности;

— в описательной части — изложение обстоятельств, вызывающих необходимость проведения дополнительных мероприятий налогового контроля;

— в резолютивной части — решение о назначении конкретных дополнительных мероприятий налогового контроля.

В НК РФ подробно регламентируется порядок проведения дополнительных мероприятий налогового контроля (п. 6 ст. 101).

Налоговый кодекс устанавливает исчерпывающий перечень возможных дополнительных мероприятий, которые могут быть проведены. К ним относятся: запрос документов у проверяемого лица, запрос информации о проверяемом лице у третьих сторон, допрос свидетелей и проведение экспертизы.

Кроме того, установлено, что эти мероприятия должны быть завершены в течение одного месяца, при этом возможность продления срока не предусмотрена. Также в решении о проведении дополнительных мероприятий должно быть указано, по каким причинам они проводятся, их срок и конкретная форма проведения.

В десятидневный срок с даты вынесения решения налоговый орган должен направить налогоплательщику требование об уплате недоимки по налогу и пени.

Руководитель ИФНС или его заместитель может принять решение о продлении срока для вынесения заключения, но не более чем на один месяц. Основания для продления срока не указаны в НК РФ, однако, такие меры обычно принимаются в следующих случаях:

— если лицо, чье участие в рассмотрении материалов необходимо, не явилось на заседание;

— если налогоплательщик предоставил значительный объем новых документов в последний момент, что требует дополнительного времени для их анализа;

— если было принято решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля. Такое решение может быть принято руководителем, если он считает, что имеющихся доказательств недостаточно для окончательных выводов, и выводы, сделанные в акте, являются преждевременными. Как правило, о назначении дополнительных мероприятий ИФНС уведомляют в день рассмотрения материалов проверки.

Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, вправе участвовать в процессе рассмотрения материалов указанной проверки лично и (или) через своего представителя.

Неявка лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представителя), извещенного надлежащим образом о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки, не является препятствием для рассмотрения материалов налоговой проверки, за исключением тех случаев, когда участие этого лица будет признано руководителем (заместителем руководителя) налогового органа обязательным для рассмотрения этих материалов.

Вариантов итогового решения по результатам налоговой проверки два: решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения; решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. В отличие от первого варианта, в этом решении не будет фигурировать налоговый штраф, однако могут быть указаны размер недоимки, выявленной в ходе проверки, и сумма пеней.

Статья 101.3. устанавливает *порядок исполнения решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения*.

Согласно п. 1 ст. 101.3 решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подлежит исполнению со дня его вступления в силу. В том случае если жалоба рассматривалась в апелляционном порядке,

соответствующее решение направляется в налоговый орган, вынесший первоначальное решение, в течение трех дней со дня вступления в силу этого решения.

Обращение соответствующего решения к исполнению возлагается на налоговый орган, вынесший это решение.

Требование об уплате налога по результатам налоговой проверки должно быть направлено налогоплательщику в течение десяти дней с даты вступления в силу соответствующего решения. Это же правило применяют также в отношении сроков направления требования об уплате сбора, а также пеней и штрафа.

Данное требование может быть передано лицу, в отношении которого вынесено решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (представителю) лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату получения этого требования.

Если указанными способами требование об уплате налога вручить невозможно, оно направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

Требование об уплате налога должно быть исполнено в течение десяти календарных дней с даты получения указанного требования, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом требовании.

Статья 101.4. НК РФ подробно регламентирует порядок *производства по делу о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях*, за исключением таких правонарушений, как: грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120); неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) (ст. 122); невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов (ст. 123).

Акт вручается лицу, совершившему налоговое правонарушение, под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате его получения. Если указанное лицо уклоняется от получения указанного акта, должностным лицом налогового органа делается соответствующая отметка в акте и акт направляется этому лицу по почте заказным письмом. В случае направления указанного акта по по-

чте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день, считая с даты его отправки.

Лицо, совершившее налоговое правонарушение, в течение десяти дней со дня получения акта, вправе подать в налоговый орган в письменной форме возражения по нему.

По истечении указанных десяти дней руководитель (заместитель руководителя) налогового органа рассматривает акт, а также документы и материалы, представленные лицом, совершившим налоговое правонарушение. Акт рассматривается в присутствии лица, привлекаемого к ответственности или его представителя. Неявка указанного лица, не лишает руководителя налогового органа возможности рассмотрения акта, в его отсутствие. При рассмотрении акта могут оглашаться составленный акт, иные материалы мероприятий налогового контроля, а также письменные возражения лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения. Отсутствие письменных возражений не лишает этого лица права давать свои объяснения на стадии рассмотрения акта.

В п. 9 ст. 101.4 НК РФ установлены обязательные требования к содержанию решения о привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение. В решении о привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах излагаются обстоятельства допущенного правонарушения, указываются документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, привлекаемым к ответственности, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении лица к ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей НК РФ, предусматривающих ответственность за данные правонарушения, и применяемые меры ответственности.

В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются срок, в течение которого лицо, в отношении которого вынесено указанное решение, вправе обжаловать это решение, порядок обжалования решения в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу), а также указываются наименование органа, место его нахождения, другие необходимые сведения.

Согласно п. 11 ст. 101.4 НК РФ копия решения руководителя налогового органа и требование об уплате пеней и штрафа вручаются

лицу, совершившему налоговое правонарушение, под расписку или передаются иным способом, свидетельствующим о дате их получения этим лицом (его представителем). В случае если лицо, привлеченное к ответственности, или его представители уклоняются от получения копий, указанных решения и требования, эти документы направляются заказным письмом по почте и считаются полученными по истечении шести дней после дня их отправки по почте заказным письмом.

Нарушение существенных условий процедуры рассмотрения акта и иных материалов мероприятий налогового контроля является основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

К существенным условиям настоящая статья относит:

— обеспечение возможности лица, в отношении которого был составлен акт, участвовать в процессе рассмотрения материалов лично и (или) через своего представителя;

— обеспечение возможности этого лица представить объяснения.

При этом отмечено, что основаниями для отмены решения налогового органа могут быть и другие нарушения процедуры рассмотрения материалов.

По выявленным налоговым органом нарушениям законодательства о налогах и сборах, за которые лица подлежат привлечению к административной ответственности, уполномоченное должностное лицо налогового органа составляет протокол об административном правонарушении.

К таким правонарушениям отнесены:

— ст. 15.3 «Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе»;

— ст. 15.4 «Нарушение срока представления сведений об открытии и о закрытии счета в банке или иной кредитной организации»;

— ст. 15.5 «Нарушение сроков представления налоговой декларации»;

— ст. 15.6 «Непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля»;

— ст. 15.11 «Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности».

Рассмотрение дел об этих правонарушениях и применение административных санкций в отношении лиц, виновных в их совершении, производятся налоговыми органами в соответствии с КоАП РФ.

Согласно ст. 28.1 КоАП РФ дело об административном правонарушении считается возбужденным с момента:

1) составления первого протокола о применении мер обеспечения производства по делу об административном правонарушении, предусмотренных ст. 27.1 КоАП РФ;

2) составления протокола об административном правонарушении или вынесения прокурором постановления о возбуждении дела об административном правонарушении;

3) вынесения определения о возбуждении дела об административном правонарушении при необходимости проведения административного расследования, предусмотренного ст. 28.7 КоАП РФ;

4) оформления предупреждения или с момента наложения (взимания) административного штрафа на месте совершения административного правонарушения в случае, если в соответствии с ч. 1 ст. 28.6 КоАП РФ протокол об административном правонарушении не составляется.

В соответствии со ст. 28.5 КоАП РФ налоговый орган составляет протокол об административном правонарушении немедленно после выявления совершения административного правонарушения.

В случае проведения административного расследования составляется протокол об административном правонарушении по окончании расследования либо выносится постановление о прекращении дела об административном правонарушении.

6.7. Заявление о взыскании налоговой санкции

Статья 104 «Исковое заявление о взыскании налоговой санкции» НК РФ указывает специальные основания и условия подачи искового заявления в суд с требованием о взыскании налоговой санкции за налоговое правонарушение.

Когда внесудебный порядок взыскания налоговых санкций не допускается, налоговые органы, после вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, обращаются с исковым заявлением в суд о взыскании с этого лица, налоговой санкции.

НК РФ предусмотрен только один случай, когда внесудебный порядок взыскания налоговой санкции не допускается — когда к ответственности привлекается физическое лицо, не являющееся индивидуальным предпринимателем.

Таким образом, налоговые органы теперь вправе взыскивать налоговые санкции с юридических лиц и индивидуальных предпринимателей во внесудебном порядке вне зависимости от суммы взыскиваемой санкции. Налогоплательщик вправе обжаловать решение о наложении штрафа, подав жалобу в вышестоящий налоговый орган в течение десяти дней с момента вынесения такого решения, что приостановит исполнение решения, либо в суд.

В п. 1 ст. 104 НК РФ установлена обязанность налоговых органов предложить лицу, привлекаемому к ответственности за совершение налогового правонарушения, добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции. В случае если лицо, привлекаемое к ответственности за совершение налогового правонарушения, отказалось добровольно уплатить сумму налоговой санкции или пропустил срок уплаты, указанный в требовании, налоговый орган обращается в суд с исковым заявлением о взыскании с данного лица налоговой санкции, установленной НК РФ, за совершение данного налогового правонарушения.

В соответствии с п. 1 ст. 135 ГПК РФ судья обязан вернуть исковое заявление, если истец не соблюдает досудебный порядок урегулирования спора, предусмотренный федеральным законом для данной категории дел, либо не предоставляет документы, подтверждающие соблюдение такого порядка, если это требуется федеральным законом или договором.

К исковому заявлению необходимо приложить: решение налогового органа о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение и материалы, полученные в ходе налоговой проверки.

Исковое заявление о взыскании налоговой санкции подается в зависимости от стороны спора: организация или индивидуальный предприниматель направляют его в арбитражный суд, а физическое лицо — в суд общей юрисдикции.

В соответствии с п. 3 обсуждаемой статьи, помимо подачи искового заявления, налоговые органы имеют право обратиться с ходатайством о применении обеспечительных мер. Согласно ст. 91 АПК РФ, такие меры могут включать:

— арест денежных средств или другого имущества ответчика, находящегося у него или у третьих лиц;

— запрет на совершение определенных действий ответчиком или другими лицами, касающихся предмета спора;

— возложение на ответчика обязанности принять меры для предотвращения ухудшения состояния оспариваемого имущества;

— передача спорного имущества на хранение истцу или третьим лицам;

— приостановление взыскания по исполнительному или другому документу, который исполняется в бесспорном порядке;

— приостановление реализации имущества в случае подачи иска о его освобождении от ареста.

Кроме того, арбитражный суд может принять и другие обеспечительные меры, включая комплексную защиту интересов истца. Все такие меры должны соответствовать заявленному требованию.

В рамках гражданского судопроизводства обеспечительными мерами могут быть:

— арест имущества ответчика или имущества, находящегося у него или у третьих лиц;

— запрет ответчику на выполнение определенных действий;

— запрет третьим лицам осуществлять действия, связанные с предметом спора, включая передачу имущества ответчику или выполнение обязательств перед ним;

— приостановление реализации имущества, если подан иск о снятии ареста с этого имущества;

— приостановление взыскания по исполнительному документу, оспариваемому должником в суде.

В необходимых случаях судья или суд может принять иные меры по обеспечению иска. Рассмотренные правила применяются также в случае привлечения к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, совершенное в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

Вопросы подготовки и оформления заявления о взыскании налоговой санкции представлены в ст. 104 НК РФ:

1. После вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, или в иных случаях, когда внесудебный порядок взыскания налоговых санкций не допускается, соответствующий налоговый орган обращается с заявлением в суд о взыскании с этого лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения, налоговой санкции, установленной НК РФ.

До обращения в суд налоговый орган обязан предложить лицу, привлекаемому к ответственности за совершение налогового правонарушения, добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции.

Налоговый орган может предложить лицу уплатить сумму налоговой санкции добровольно как в решении о привлечении (или об отказе в привлечении) к ответственности, так и через направление требования о внесении налога (сбора), пени и штрафов. Важно отметить, что обязательность предложения уплаты санкции налогоплательщиком до подачи иска в суд является обязанностью налогового органа, и если она не будет выполнена, это может привести к возврату искового заявления.

В случае если лицо, привлекаемое к ответственности за совершение налогового правонарушения, отказалось добровольно уплатить сумму налоговой санкции или пропустил срок уплаты, указанный в требовании, налоговый орган обращается в суд с заявлением о взыскании с данного лица налоговой санкции, установленной НК РФ, за совершение данного налогового правонарушения.

В соответствии с п. 1 ст. 135 Гражданского процессуального кодекса РФ (ГПК РФ), судья имеет право вернуть исковое заявление, если истец не соблюдал обязательный досудебный порядок разрешения спора, установленный федеральным законодательством для данного типа дел, или если истец не представил документы, подтверждающие выполнение этого порядка, в случае, когда его соблюдение предусмотрено законом или договором.

Исковое заявление о взыскании налоговой санкции с организации или индивидуального предпринимателя подается в арбитражный суд, а с физического лица, не являющегося предпринимателем, — в суд общей юрисдикции. Иск подается в случае, если требование о добровольной уплате суммы налога или санкций не исполнено или если пропущен установленный срок для ее уплаты. Заявление о взыскании обязательных платежей и санкций должно соответствовать требованиям, установленным процессуальным законодательством для исковых заявлений.

Заявитель обязан предоставить доказательства, которые подтверждают основания для взыскания платежей и санкций. Если заявитель не представил необходимые доказательства, суд имеет право запросить их по своей инициативе.

При рассмотрении дела о взыскании обязательных платежей и санкций суд проверяет наличие оснований для взыскания задолженности, полномочия органа, подавшего требование, а также правильность расчета и суммы взыскиваемой суммы. Кроме того, при рассмотрении исков налоговых органов о взыскании налоговых санкций суды должны учитывать, что такие иски могут быть поданы даже в случае отсутствия решения о привлечении налогоплательщика к ответственности.

В необходимых случаях одновременно с подачей заявления о взыскании налоговой санкции с лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения, налоговый орган может направить в суд ходатайство об обеспечении требования в порядке, предусмотренном законодательством об административном судопроизводстве и арбитражным процессуальным законодательством РФ.

Решение арбитражного суда по делу о взыскании обязательных платежей и санкций принимается по общим правилам, предусмотренным процессуальным законодательствам для принятия решений.

При удовлетворении требования о взыскании обязательных платежей и санкций в резолютивной части решения должны быть указаны:

1) наименование лица, обязанного уплатить сумму задолженности, его местонахождение или место жительства, сведения о его государственной регистрации;

2) общий размер подлежащей взысканию денежной суммы с определением отдельно основной задолженности и санкций.

6.8. Рассмотрение дел и исполнение решений о взыскании налоговых санкций

В ст. 105 НК РФ представлен порядок рассмотрения дел и исполнения решений о взыскании налоговых санкций. В п. 1 и 2 ст. 105 НК РФ разграничены компетенции судов, рассматривающих дела о налоговых правонарушениях.

Дела о взыскании налоговых санкций по иску налоговых органов к организациям и индивидуальным предпринимателям рассматриваются арбитражными судами в соответствии с АПК РФ.

Дела о взыскании налоговых санкций по иску налоговых органов к физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, рассматриваются судами общей юрисдикции в соответствии с ГПК РФ.

Иски, подаваемые налоговыми органами к физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями или приравненными к ним (для целей налогообложения), о взыскании налоговых санкций, подаются в районные (городские) суды по месту их регистрации. Если местонахождение физического лица неизвестно, иск может быть подан по месту нахождения его имущества или по последнему известному месту жительства. Иск к иностранному гражданину или лицу без гражданства, не имеющему постоянного места жительства в РФ, подается в суд по месту нахождения его имущества на территории РФ.

В соответствии с ст. 122 ГПК РФ, на основании требования о взыскании задолженности по налогам, сборам и другим обязательным платежам судья выносит судебный приказ.

Судебный приказ представляет собой решение, принимаемое судьей единолично, которое основывается на заявлении о взыскании денежных средств или изъятии движимого имущества от должника по требованиям, установленным ст. 122 ГПК РФ. Этот приказ является исполнительным документом и подлежит исполнению в порядке, предусмотренном для исполнения судебных постановлений.

Исполнение судебных решений, вступивших в силу, о взыскании налоговых санкций производится в соответствии с федеральным законом №119-ФЗ.

Решение арбитражного суда вступает в силу по истечении месяца после его принятия.

Решение суда общей юрисдикции становится окончательным по истечении срока на кассационное обжалование (десять дней после принятия решения). В случае подачи кассационной жалобы или протеста, решение вступает в силу лишь после рассмотрения дела в вышестоящем суде, если оно не было отменено.

Исполнение вступивших в силу судебных решений осуществляется в соответствии с законодательством об исполнительном производстве, а в случае наличия у организации лицевого счета — в порядке, установленном ст. 242.3–242.5 Бюджетного кодекса РФ.

6.9. Формы документов, применяемые при проведении и оформлении налоговых проверок. Формы документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах

В НК РФ постоянно вносятся дополнения и изменения, из-за которых ФНС России следует регулярно приводить в соответствие с НК РФ документы по оформлению налоговых проверок.

Основным документом, представляющим формы документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок, является приказ ФНС России от 07.11.2018 № ММВ-7-2/628@ «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 НК РФ налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном ст. 101 НК РФ)»

В приказе, например, содержится форма протокола допроса свидетеля, который обязательно должен быть вручен допрошенному лицу; формы требований о представлении пояснений, документов (информации), акты и решения налоговых проверок, дополнение к акту налоговый проверки и прочие документы.

Кроме того, приказ устанавливает:

— основания и порядок продления срока проведения выездной проверки;

— требования к документам, которые представляются на бумаге;

— порядок взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов;

— требования к составлению акта налоговой проверки;

— требования к составлению акта об обнаружении налогового правонарушения.

Тестовые задания:

1. Какие документы обязательны для составления акта налоговой проверки?

а) Только справка о проведенной налоговой проверке.

б) Справка о проведенной налоговой проверке и приложения к акту.

в) Только заявление о проведении проверки.

2. Какие требования предъявляются к форме акта налоговой проверки?

а) Акт может быть составлен как на бумажном носителе, так и в электронной форме.

б) Акт должен составляться только в электронной форме.

в) Акт должен составляться только на бумажном носителе.

3. Каковы особенности оформления актов налоговой проверки на бумажном носителе?

а) Акт должен быть подписан только проверяющим, без необходимости в прошнуровании.

б) Акт не должен содержать подписи проверяющих.

в) Листы акта должны быть пронумерованы и прошнурованы, акт заверяется подписью руководителя налогового органа.

4. Какие сведения должны быть указаны в вводной части акта налоговой проверки?

а) Только дата и номер решения о проведении налоговой проверки.

б) Дата акта, сведения о проверяемом лице, сведения о проведении налоговой проверки.

в) Только сведения о налоговых декларациях и расчетах.

5. Какие требования предъявляются к описательной части акта налоговой проверки?

а) В описательной части должны быть отражены только факты нарушений законодательства о налогах и сборах.

б) В описательной части должны быть указаны объективные и обоснованные факты нарушений, ссылки на документы и другие доказательства.

в) Описательная часть должна включать только общие выводы без ссылок на факты и доказательства.

6. Какие ошибки недопустимы при составлении акта налоговой проверки?

а) Ошибки в расчетах налогов и сборов, не подлежащие исправлению.

б) Помарки, подчистки и иные исправления без заверения подписями проверяющего.

в) Ошибки в описании нарушений, которые не имеют значения для итогов проверки.

7. Какие условия должны быть соблюдены при приложении документов к акту налоговой проверки?

а) Приложения должны содержать только оригиналы документов.

б) Приложения, подтверждающие факты нарушений, должны быть включены в акт или приложены как отдельные документы.

в) Приложения не должны быть подписаны проверяющими.

8. Что должна содержать итоговая часть акта налоговой проверки?

а) Тексты всех документов, приложенных к акту.

б) Выводы о неуплате налогов, предложения о привлечении к ответственности и сведения о праве на возражения.

в) Лишь фамилии и должности лиц, проводивших проверку.

9. Каков формат подписания акта налоговой проверки?

а) Акт подписывается только проверяющим лицом.

б) Акт подписывается проверяющим лицом и проверяемым лицом или его представителем.

в) Акт подписывается только руководителем налогового органа.

10. Что должно быть отражено в случае отказа проверяемого лица от подписания акта?

а) В акте должна быть сделана запись о том, что акт подписан только проверяющим.

б) В акте должна быть сделана запись об отказе подписания акта проверяющим лицом.

в) В акте должна быть сделана запись об отказе от подписания акта проверяемым лицом или его представителем.

11. Кто обязан составить акт камеральной налоговой проверки в случае выявления нарушений налогового законодательства?

а) Налогоплательщик.

б) Должностные лица налогового органа.

в) Руководитель налогового органа.

12. В какой срок с момента завершения камеральной проверки должен быть составлен акт камеральной проверки, если выявлены нарушения?

а) Незамедлительно.

б) В течение 10 рабочих дней.

в) В течение 30 рабочих дней.

14. В какой срок налогоплательщик вправе подать возражения на акт камеральной налоговой проверки?

а) 15 дней.

б) 30 дней.

в) 10 дней.

15. Какой срок установлен для рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки и возражений налогоплательщика?

а) 5 рабочих дней.

б) 10 рабочих дней.

в) 15 рабочих дней.

16. Сущность принципа удобства заключается в том, что:

а) Способ и время платежа должны быть заранее известны налогоплательщику.

б) Система налогообложения должна быть рациональной.

в) Налог должен взиматься в удобное для налогоплательщика время и удобными способами.

17. Только НК РФ устанавливаются, изменяются или отменяются:

а) Федеральные налоги и сборы.

б) Налоги и сборы субъектов Российской Федерации.

в) Местные налоги и сборы.

18. Местные налоги и сборы обязательны к уплате на территории:

а) Соответствующих муниципальных образований.

б) Соответствующих субъектов Российской Федерации.

в) Соответствующих имущественных образований или субъектов Российской Федерации.

Контрольные вопросы

1. В каких случаях налоговые органы составляют акты камеральных налоговых проверок?

2. Кто подписывает акт выездной налоговой проверки?

3. Какие сведения в обязательном порядке должен содержать акт налоговой проверки?

4. Из каких частей состоит акт налоговой проверки?

5. Какая дата является началом выездной налоговой проверки?

6. Какая дата является окончанием выездной налоговой проверки?

7. Какие сведения включает в себя описательная часть акта налоговой проверки?

8. Сколько экземпляров акта камеральной налоговой проверки подготавливается?

9. При каких условиях акт выездной налоговой проверки оформляется в трех экземплярах?

10. Какой срок предусмотрен для рассмотрения материалов налоговой проверки?

11. Назовите дополнительные меры налогового контроля.

12. Какие обеспечительные меры могут быть применены к принятому решению?

ГЛАВА 7. НАРУШЕНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ О НАЛОГАХ И СБОРАХ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИХ СОВЕРШЕНИЯ

7.1. Нормативное правовое регулирование ответственности за нарушение законодательства Российской Федерации о налогах и сборах

Нарушение налогового законодательства заключается в неисполнении или ненадлежащем исполнении экономическим субъектом возложенных на него обязательств, установленных нормативно-правовыми актами, которые определяют юридическую ответственность.

Рассмотрим ключевые принципы ответственности за налоговые правонарушения:

1. Принцип законности — ответственность за совершение налогового правонарушения возникает только на основании и в порядке, предусмотренном НК РФ.

2. Принцип однократности наказания реализуется через ст. 50 Конституции РФ, которая гарантирует защиту конституционных прав физических и юридических лиц от налоговых репрессий. Этот принцип означает, что лицо не может быть повторно привлечено к ответственности за одно и то же нарушение, если оно уже привлекалось к ответственности за это деяние или если уже имеется решение о прекращении дела.

3. Принцип персональной ответственности руководителя — ответственность организации за налоговое правонарушение не освобождает ее должностных лиц от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законом.

4. Принцип неотвратимости уплаты налога — привлечение лица к ответственности за налоговое правонарушение не освобождает его от обязательства уплатить причитающиеся налоги.

5. Принцип презумпции невиновности — каждый налогоплательщик считается невиновным до тех пор, пока его вина не будет доказана в установленном законом порядке. Обязанность доказать виновность лежит на налоговых органах. Этот принцип закреплен в ст. 49 Конституции РФ и ст. 108 НК РФ, а также подразумевает, что все сомнения в виновности налогоплательщика трактуются в его пользу.

В зависимости от уровня общественной опасности противоправные действия в налоговой сфере делятся на налоговые преступления (влекущие уголовную ответственность) и налоговые правонарушения (которые могут повлечь налоговую и административную ответственность).

Необходимость установления различных видов ответственности объясняется разнообразием негативных проявлений в налоговой сфере, что проявляется в следующих аспектах:

— Разная степень общественной опасности деяний.

— Особенности совершения таких правонарушений.

— Размер и характер ущерба, причиненного налоговой безопасности страны.

Чтобы деяние считалось налоговым правонарушением, необходимо соблюдение трех условий:

1. Нормативное основание — наличие нормы, устанавливающей ответственность за данное правонарушение.

2. Фактическое основание — совершение конкретного деяния, нарушающего правовые нормы.

3. Процессуальное основание — наличие акта компетентного органа (например, налогового органа), который накладывает взыскание за правонарушение.

Общая характеристика налогового правонарушения

Налоговое правонарушение — это действие или бездействие налогоплательщика, налогового агента или других лиц, совершенное по их вине, за которое НК РФ предусмотрена ответственность.

Налоговая ответственность имеет следующие общие характеристики:

— Регулируется нормами права.

— Является средством охраны правопорядка.

— Включает меры государственного принуждения.

— Наступает за нарушение правовых норм.

— Является следствием виновного деяния.

— Влечет негативные последствия для нарушителя, как материальные, так и моральные.

— Реализуется в установленных процессуальных формах.

Также существуют специфические особенности налоговой ответственности:

— Основанием налоговой ответственности является налоговое правонарушение.

— Ответственность урегулирована нормами налогового права.

— Применяются специальные санкции (штрафы, пени).

— Процесс привлечения к ответственности четко предусмотрен НК РФ.

— Субъектами ответственности могут быть налогоплательщики, плательщики сборов, налоговые агенты и другие обязанные лица.

— За нарушение налогового законодательства могут привлекаться как налоговые, так и таможенные органы.

В зависимости от степени опасности нарушений в сфере налогов и сборов могут наступать налоговая, административная или уголовная ответственность.

7.2. Виды и порядок применения санкций за нарушение законодательства о налогах и сборах

В ст. 114 НК РФ «Налоговые санкции» указано:

«1. **Налоговая санкция** является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения.

2. Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных гл. 16 и 18 НК РФ.

3. При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше, чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей НК РФ.

4. При наличии обстоятельства, предусмотренного п. 2 ст. 112, размер штрафа увеличивается на 100 процентов.

5. При совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой».

Налоговая санкция применяется, если не истекли срок давности привлечения к ответственности (ст. 113 НК РФ) и срок давности взыскания налоговых санкций (ст. 115 НК РФ).

Порядок взыскания налоговых санкций определен в ст. 104 и 105 НК РФ.

Статья 104 НК РФ «Заявление о взыскании налоговой санкции»

«1. После вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, или в иных случаях, когда внесудебный порядок взыскания налоговых санкций не допускается, соответствующий налоговый орган обращается с заявлением в суд о взыскании с этого лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения, налоговой санкции, установленной НК РФ.

До обращения в суд налоговый орган обязан предложить лицу, привлекаемому к ответственности за совершение налогового правонарушения, добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции.

В случае если лицо, привлекаемое к ответственности за совершение налогового правонарушения, отказалось добровольно уплатить сумму налоговой санкции, налоговый орган обращается в суд с заявлением о взыскании с данного лица налоговой санкции, установленной НК РФ, за совершение данного налогового правонарушения.

2. Заявление о взыскании налоговой санкции с организации или индивидуального предпринимателя подается в арбитражный суд, а с физических лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, — в суд общей юрисдикции.

К заявлению прилагаются решение налогового органа и другие материалы дела, полученные в процессе налоговой проверки.

3. В необходимых случаях одновременно с подачей заявления о взыскании налоговой санкции с лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения, налоговый орган может направить в суд ходатайство об обеспечении требования в порядке, предусмотренном законодательством об административном судопроизводстве и арбитражным процессуальным законодательством РФ.

4. Правила настоящей статьи применяются также в случае привлечения к ответственности за нарушение законодательства о налогах

и сборах, совершенное в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза».

В ст. 105 НК РФ «Рассмотрение дел и исполнение решений о взыскании налоговых санкций» указано, что:

«1. Дела о взыскании налоговых санкций по заявлению налоговых органов к организациям и индивидуальным предпринимателям рассматриваются арбитражными судами и Верховным Судом РФ в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством РФ.

2. Дела о взыскании налоговых санкций по заявлению налоговых органов к физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, рассматриваются судами общей юрисдикции и Верховным Судом РФ в соответствии с законодательством об административном судопроизводстве.

3. Исполнение вступивших в законную силу решений судов о взыскании налоговых санкций производится в порядке, установленном законодательством РФ об исполнительном производстве.

Исполнение вступивших в законную силу решений судов о взыскании налоговых санкций с организаций, которым открыты лицевые счета, производится в порядке, установленном бюджетным законодательством РФ».

Пеня не является налоговой санкцией. Пеня выплачивается только в случае несвоевременной уплаты налога или сбора.

7.3. Общие условия привлечения к ответственности за налоговые правонарушения. Налоговое правонарушение. Объект налогового правонарушения. Субъект налогового правонарушения

Основанием для привлечения лица к юридической ответственности является совершение им правонарушения. Налоговое законодательство устанавливает ответственность как для физических, так и для юридических лиц за налоговые правонарушения, при этом физическое лицо может быть привлечено к ответственности с 16 лет.

Действующие нормы права определяют следующие условия привлечения к налоговой ответственности:

1. Основания и порядок привлечения к ответственности прописаны исключительно в НК РФ.

2. Повторное привлечение к ответственности за одно и то же правонарушение исключено.

3. Налоговая ответственность физических лиц, установленная НК РФ, применяется только к действиям, не являющимся преступлением по уголовному законодательству.

4. Привлечение к ответственности юридических лиц за налоговые правонарушения не исключает возможность привлечения к административной, уголовной или иной ответственности их руководителей.

5. Наложение ответственности не освобождает виновных от уплаты причитающихся налогов и сборов.

6. Ответственность за нарушение налогового законодательства лежит на налоговых органах, которые обязаны доказывать вину налогоплательщика (презумпция невиновности), и все сомнения толкуются в его пользу.

Для привлечения к ответственности необходимо наличие всех элементов состава правонарушения, включая объективную и субъективную стороны, а также наличие объекта и субъекта правонарушения. Отсутствие хотя бы одного из этих элементов исключает возможность привлечения к ответственности.

Объект налогового правонарушения — это общественные ценности и блага, которые защищены и урегулированы законом в процессе установления и взимания налогов и сборов, а также в ходе осуществления налогового контроля за соблюдением законодательства.

К основным компонентам объекта можно отнести:

— порядок исчисления и уплаты налогов и сборов, установленный законом;

— порядок подачи налоговой отчетности;

— учет налогоплательщиков;

— реализацию налогового контроля.

Объективная сторона налогового правонарушения включает противоправные действия или бездействие, которое приводит к причинению вреда или наступлению негативных последствий. Также важна причинно-следственная связь между нарушением и последствиями. В некоторых случаях НК РФ вводит дополнительные признаки объективной стороны, такие как повторяемость деяний (систематичность) и размеры неуплаченных налогов или сборов.

Субъект налогового правонарушения — это лицо, совершившее правонарушение. Это могут быть как физические, так и юридические

лица, включая налоговых агентов и других участников налогового контроля, таких как эксперты или переводчики. Юридическая ответственность для должностных лиц регулируется КоАП РФ.

Субъектами ответственности могут быть не только российские, но и иностранные юридические лица, международные организации, их филиалы и представительства в России. Особое место среди организаций занимают кредитные учреждения, такие как банки, для которых законодательство о налогах и сборах устанавливает дополнительные обязательства.

Субъективная сторона налогового правонарушения выражается в вине правонарушителя, которая может быть как умышленной, так и неосторожной.

Таким образом, наличие всех этих элементов позволяет сделать вывод о совершении правонарушения, являющегося основанием для привлечения к ответственности. Если хотя бы один из этих элементов отсутствует, то состав правонарушения не считается завершенным, и юридическая ответственность не наступает.

Основными формами вины являются умысел и неосторожность. Вместе с тем в п. 4 ст. 110 НК РФ предусматривается, что вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.

НК РФ предусмотрены случаи, когда налоговое законодательство нарушено, но налицо обстоятельства, исключающие вину налогоплательщика. К названным обстоятельствам отнесены: совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств; совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком — физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния; выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных указаний и разъяснений, данных налоговым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции.

Необходимо отметить, что если налогоплательщик, плательщик сборов, налоговый агент представили в указанные органы неполную или недостоверную информацию, то данное обстоятельство не будет признано как исключающее вину, а также иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения.

Наряду с обстоятельствами, исключающими привлечение лица к ответственности, налоговое законодательство устанавливает смягчающие ответственность обстоятельства и относит к ним следующие: совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств; тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения; совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости; иные обстоятельства, которые налоговым органом или судом могут быть признаны смягчающими ответственность.

Одновременно в налоговом законодательстве предусмотрено обстоятельство, отягчающее ответственность, а именно — совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекавшимся к ответственности за аналогичное правонарушение. Причем лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение двенадцати месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции.

Данные обстоятельства, как смягчающие, так и отягчающие ответственность лица, устанавливаются судом и учитываются им при наложении санкций за налоговое правонарушение.

Положения о **сроках давности** в налоговых правонарушениях представлены в ст. 113 НК РФ «Срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения»

«1. Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового (расчетного) периода, в течение которого было совершено это правонарушение, и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности истекли три года (срок давности).

Исчисление срока давности со дня совершения налогового правонарушения применяется в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных ст. 120, 122, 129.3 и 129.5 НК РФ.

Исчисление срока давности со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода применяется в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 120, 122, 129.3 и 129.5 НК РФ.

1.1. Течение срока давности привлечения к ответственности приостанавливается, если лицо, привлекаемое к ответственности за налоговое правонарушение, активно противодействовало проведению выездной налоговой проверки, что стало непреодолимым препятствием для ее проведения и определения налоговыми органами сумм налогов (страховых взносов), подлежащих уплате в бюджетную систему РФ.

Течение срока давности привлечения к ответственности считается приостановленным со дня составления акта, предусмотренного п. 3 ст. 91 НК РФ. В этом случае течение срока давности привлечения к ответственности возобновляется со дня, когда прекратили действие обстоятельства, препятствующие проведению выездной налоговой проверки, и вынесено решение о возобновлении выездной налоговой проверки».

7.4. Состав административных правонарушений в сфере налогообложения, ответственность за которые установлена Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях

Административным правонарушением признается противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое КоАП или законами субъектов РФ об административных правонарушениях установлена административная ответственность.

Формы вины при совершении административного правонарушения. Административное правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, сознавало противоправный характер своего действия (бездействия), предвидело его вредные последствия и желало наступления таких последствий или сознательно их допускало либо относилось к ним безразлично.

Административное правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, предвидело возможность наступления вредных последствий своего действия (бездействия), но без достаточных к тому оснований самонадеянно рассчитывало на предотвращение таких последствий либо не предвидело возможности наступления таких последствий, хотя должно было и могло их предвидеть.

Причинение ущерба охраняемым законом интересам не является административным правонарушением, если оно произошло в условиях крайней необходимости, то есть для предотвращения угрозы, непосредственно угрожающей жизни и правам самого правонарушителя или других лиц, а также охраняемым законом интересам общества или государства, при этом если опасность не могла быть устранена другими средствами и если причиненный ущерб меньше предотвращенного.

К административной ответственности может быть привлечено лицо, достигшее 16 лет на момент совершения правонарушения.

Юридическое лицо считается ответственным за административное правонарушение, если доказано, что оно имело возможность соблюдать нормы и правила, нарушение которых влечет административную ответственность по Налоговому кодексу или законодательству субъекта Российской Федерации, но не предприняло всех необходимых шагов для их исполнения.

Должностное лицо несет административную ответственность в случае нарушения своих служебных обязанностей, будь то неисполнение или ненадлежащее исполнение.

Для целей КоАП РФ должностным лицом считается:

— лицо, которое постоянно или временно осуществляет функции представителя власти, наделенное законными полномочиями распоряжаться действиями лиц, не находящихся в служебной зависимости от него;

— лицо, выполняющее организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции в государственных органах, местных органах самоуправления, а также в государственных и муниципальных организациях, Вооруженных Силах РФ и других военных формированиях.

Руководители и другие сотрудники организаций, осуществляющие организационно-распорядительные или административно-

хозяйственные функции, а также индивидуальные предприниматели без образования юридического лица, которые совершают административные правонарушения, подлежат административной ответственности как должностные лица, если иное не предусмотрено законодательством.

Физическое лицо не несет административной ответственности, если на момент совершения противоправных действий (или бездействия) оно находилось в состоянии невменяемости, т. е. не осознавало характер и противоправность своих поступков, или не могло контролировать их из-за хронических психических расстройств, временных психических заболеваний, слабоумия или других психических расстройств.

Состав административных правонарушений в области налогов и сборов и ответственность за их совершение указаны в следующих статьях КоАП РФ:

— ст. 15.3 «Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе»;

— ст. 15.4 «Нарушение срока представления сведений об открытии и о закрытии счета в банке или иной кредитной организации»;

— ст. 15.5 «Нарушение сроков представления налоговой декларации (расчета по страховым взносам)»;

— ст. 15.6 «Непредставление (несообщение) сведений, необходимых для осуществления налогового контроля»;

— ст. 15.7 «Нарушение порядка открытия счета налогоплательщику»;

— ст. 15.8 «Нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога (сбора), страхового взноса, пеней, штрафа»;

— ст. 15.9 «Неисполнение банком решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страхового взноса или налогового агента»;

— ст. 15.11 «Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности»;

— ст. 16.22 «Нарушение сроков уплаты таможенных платежей».

За совершение административных правонарушений в сфере налогообложения в настоящее время применяются *меры административной ответственности в форме административного штрафа*.

В случае малозначительности административного правонарушения судья, орган или должностное лицо, уполномоченные рассматривать такие дела, могут освободить правонарушителя от административной ответственности, ограничившись устным замечанием.

Назначение административного наказания для юридического лица не освобождает от ответственности виновное должностное лицо за то же налоговое правонарушение. Точно так же привлечение к ответственности должностного лица (руководителя организации) по административным или уголовным статьям не исключает ответственности юридического лица за аналогичное нарушение. Следовательно, возможно одновременное привлечение к ответственности как организации, так и ее должностного лица за одно и то же правонарушение, если статья КоАП РФ предусматривает ответственность для обоих субъектов.

При выявлении административного правонарушения составляется протокол, который оформляется должностными лицами, уполномоченными на это в соответствии с ст. 28.3 КоАП РФ. Рассмотрение дел об административных правонарушениях должно завершиться в течение пятнадцати дней с момента получения протокола.

После рассмотрения дела выносится постановление о наложении штрафа или о прекращении дела. Это постановление не может быть вынесено позже двух месяцев с момента совершения правонарушения. Если с момента нарушения прошло больше года, наказание не может быть наложено. В случае длящихся нарушений (например, если лицо не устранило выявленные недостатки), годичный срок отсчитывается с того момента, когда нарушение было обнаружено.

Постановление о штрафе вступает в силу через десять дней после его вынесения. В этот период оно может быть обжаловано в вышестоящий орган или в арбитражный суд. Подача жалобы приостанавливает течение десятидневного срока. Если постановление не обжаловано и вступило в силу, то предоставляется еще тридцать дней для добровольной уплаты штрафа. В случае неуплаты в этот срок штраф будет взыскан через судебных приставов.

7.5. Состав налоговых преступлений, ответственность за которые предусмотрена Уголовным кодексом Российской Федерации

Уголовная ответственность за нарушения налогового законодательства обладает рядом характерных особенностей: она регулируется исключительно нормами УК РФ; субъектами этой ответственности могут быть только граждане; процесс привлечения к уголовной ответственности осуществляется исключительно в судебном порядке.

Особенности определенных противоправных действий в сфере налогообложения, а также степень и природа ущерба, причиненного этими действиями, потребовали их квалификации как преступлений, относящихся к наиболее опасным правонарушениям. В связи с этим был введен специальный термин «налоговое преступление», который обозначает такие деяния, уголовная природа которых признается действующим уголовным законодательством на территории, к юрисдикции которой эти действия относятся.

Налоговое преступление — это противоправное деяние, совершенное в сфере налогообложения, признанное преступным в соответствии с уголовным законодательством той территории, к которой оно относится.

Согласно действующему уголовному законодательству РФ, налоговые преступления включаются в группу экономических преступлений. Они рассматриваются в разделе 8 УК РФ «Преступления в сфере экономики», в гл. 21 «Преступления против собственности» и 22 «Преступления в сфере экономической деятельности». На данный момент в уголовном праве России выделяют четыре вида налоговых преступлений, которые подлежат уголовному наказанию:

— незаконное образование (создание, реорганизация) юридического лица:

— ст. 173.1 «Незаконное образование (создание, реорганизация) юридического лица»;

— ст. 173.2 «Незаконное использование документов для образования (создания, реорганизации) юридического лица»;

— уклонение от уплаты налоговых платежей:

— ст. 194 «Уклонение от уплаты таможенных платежей, специальных, антидемпинговых и (или) компенсационных пошлин, взимаемых с организации или физического лица»;

— 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»;

— нарушение обязанностей по удержанию и перечислению налоговых платежей:

— ст. 199.1 «Неисполнение обязанностей налогового агента»;

— воспрепятствование принудительному взысканию налоговых платежей:

— ст. 199.2 «Сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов».

Состав лиц, привлекаемых к уголовной ответственности Уголовная ответственность за совершение налогового преступления может наступить только для вменяемого физического лица, которое на момент совершения деяния достигло 16 лет.

Если несовершеннолетний достиг указанного возраста, но из-за задержки в психическом развитии, связанного с психическим расстройством, не мог в полной мере осознавать характер и общественную опасность своих действий (или бездействия) или контролировать их, он не может быть привлечен к уголовной ответственности.

Также не несет уголовной ответственности лицо, которое находилось в состоянии невменяемости во время совершения преступления, т. е. не осознавало фактический характер и общественную опасность своих поступков или не могло ими управлять из-за хронического психического расстройства, временных психических расстройств, слабоумия или другого болезненного состояния психики.

Формы вины при совершении налогового преступления. Виновным в преступлении признается лицо, совершившее деяние умышленно или по неосторожности. Преступлением, совершенным умышленно, признается деяние, совершенное прямым или косвенным умыслом.

Преступление признается совершенным *с прямым умыслом*, если лицо осознавало общественную опасность своих действий (бездействия), предвидело возможность или неизбежность наступления общественно опасных последствий желало их наступления.

Преступление признается совершенным *с косвенным умыслом*, если лицо осознавало общественную опасность своих действий (бездействия), предвидело возможность наступления общественно опасных последствий, не желало, но сознательно допускало эти последствия либо относилось к ним безразлично.

Преступлением, совершенным по неосторожности, признается деяние, совершенное по легкомыслию или небрежности.

Преступление признается совершенным *по легкомыслию*, если лицо предвидело возможность наступления общественно опасных последствий своих действий (бездействия), но без достаточных к то-

му оснований самонадеянно рассчитывало на предотвращение данных последствий.

Преступление признается совершенным *по небрежности*, если лицо не предвидело возможности наступления общественно опасных последствий своих действий (бездействия), хотя при необходимой внимательности и предусмотрительности должно было и могло предвидеть эти последствия.

Деяние может быть признано совершённым без вины, если лицо, которое его совершило:

1. Не осознавало и, по обстоятельствам дела, не могло осознавать общественную опасность своих действий или бездействия, или же не предвидело возможности наступления общественно опасных последствий, при этом не должно было и не могло их предсказать.

2. Хотя и предвидело возможность наступления таких последствий, не смогло предотвратить их из-за несоответствия своих психофизиологических качеств требованиям экстремальных условий или из-за нервно-психических перегрузок.

Не является преступлением причинение вреда охраняемым уголовным законом интересам в следующих случаях:

— В состоянии крайней необходимости, т. е. для устранения опасности, непосредственно угрожающей жизни и правам данного лица или других, а также охраняемым законом интересам общества или государства, если эта опасность не могла быть устранена другими средствами, и при этом не было превышено предела крайней необходимости.

— В результате физического принуждения, когда лицо не могло контролировать свои действия или бездействия из-за воздействия такого принуждения.

— Лицом, действующим по обязательному приказу или распоряжению. В этом случае уголовную ответственность несет лицо, отдавшее незаконный приказ или распоряжение.

Если лицо совершило умышленное преступление по заведомо незаконному приказу или распоряжению, оно несет уголовную ответственность на общих основаниях. Неисполнение заведомо незаконного приказа или распоряжения исключает уголовную ответственность.

7.6. Состав налоговых правонарушений, ответственность за которые установлена Налоговым кодексом Российской Федерации

Решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения может быть вынесено руководителем (заместителем руководителя) налогового органа по результатам рассмотрения материалов проверки.

Общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения:

— никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ;

— никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения.

Привлечение налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога, сбора и пени.

Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда.

Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения.

Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы.

Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

НК РФ предусматривает следующие ***формы вины*** при совершении налогового правонарушения. Налоговое правонарушение признается *совершенным умышленно*, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствии таких действий (бездействия).

Налоговое правонарушение признается совершенным *по неосторожности*, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредный характер по-

следствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

Ответственность за совершение налоговых правонарушений несут *организации и физические лица*.

Виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности.

Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения. Лицо *не может быть привлечено к ответственности* за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

— отсутствие события налогового правонарушения;

— отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;

— совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния 16-летнего возраста;

— истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Срок давности по налоговым правонарушениям составляет три года, которые исчисляются:

— со дня совершения правонарушения (применяется в отношении правонарушений, состоящих в грубом нарушении правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, а также неуплаты или неполной уплаты налогов);

— со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение (применяется для всех остальных видов правонарушений, предусмотренных НК РФ).

Течение срока давности привлечения к ответственности приостанавливается, если лицо, привлекаемое к ответственности за налоговое правонарушение, активно противодействовало проведению выездной налоговой проверки, что стало непреодолимым препятствием для ее проведения и определения налоговыми органами сумм налогов, подлежащих уплате в бюджетную систему РФ.

Обстоятельствами, исключающими вину в совершении налогового правонарушения, признаются:

— совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (указанные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания);

— совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком — физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния (указанные обстоятельства доказываются предоставлением *и* налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение);

— выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных налоговым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующих документов этих органов, которые по смыслу и содержанию относятся к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, вне зависимости от даты издания этих документов).

При наличии вышеуказанных обстоятельств лицо не подлежит ответственности за совершение налогового правонарушения.

Обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом или налоговым органом и учитываются им при наложении санкций.

Обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, признаются:

— совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;

— совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;

— иные обстоятельства, которые судом могут быть признаны смягчающими ответственность.

Обстоятельствами, отягчающими ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение.

Физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности с *16-летнего возраста*. Предусмотренная НК РФ ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает. если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством РФ.

Привлечение *налогоплательщика* к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами РФ.

Привлечение *налогового агента* к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности перечислить причитающиеся суммы налога и пени.

В НК РФ представлены статьи налоговых правонарушений. Приведем некоторые из них:

— ст. 116 «Нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе»;

— ст. 119 «Непредставление налоговой декларации (расчета финансового результата инвестиционного товарищества, расчета по страховым взносам)»;

— ст. 119.1 «Нарушение установленного способа представления налоговой декларации (расчета)»;

— ст. 119.2 «Представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения»;

— ст. 120 «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (базы для исчисления страховых взносов)»;

— ст. 122 «Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов)»;

— ст. 122.1 «Сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций ответственным участником»;

— ст. 123 «Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов»;

— ст. 125 «Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога либо в виде запрета на отчуждение (передачу в залог) имущества лица без согласия налогового органа»;

— ст. 126 «Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля»;

— ст. 126.1 «Представление налоговым агентом налоговому органу документов, содержащих недостоверные сведения»;

— ст. 126.2 «Представление налоговым агентом и (или) негосударственным пенсионным фондом налоговому органу недостоверных сведений в рамках процедуры получения налогоплательщиками инвестиционных налоговых вычетов и (или) налоговых вычетов на долгосрочные сбережения граждан в упрощенном порядке»;

— ст. 126.3 «Представление организациями (индивидуальными предпринимателями) налоговому органу недостоверных сведений для целей получения налогоплательщиками социальных налоговых вычетов в упрощенном порядке»;

— ст. 128 «Ответственность свидетеля»;

— ст. 129 «Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода»;

— ст. 129.1 «Неправомерное несообщение сведений налоговому органу»;

— ст. 129.2 «Нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса»;

— ст. 129.3 «Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми»;

— ст. 129.4 «Неправомерное непредставление уведомления о контролируемых сделках, представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых сделках»;

— ст. 129.5 «Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании»;

— ст. 29.6 «Неправомерное непредставление уведомления о контролируемых иностранных компаниях, уведомления об участии в иностранных организациях, представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых иностранных компаниях, уведомлении об участии в иностранных организациях»;

— ст. 129.12 «Нарушение срока перечисления налога (сбора, страховых взносов, авансового платежа, единого налогового платежа, пеней, штрафа) местной администрацией, организацией федеральной почтовой связи или многофункциональным центром предоставления государственных и муниципальных услуг»;

— ст. 129.13 «Нарушение порядка и (или) сроков передачи налогоплательщиками сведений о произведенных расчетах при реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав)»;

— ст. 132 «Нарушение банком порядка открытия счета»;

— ст. 133 «Нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога (сбора, страховых взносов), авансового платежа, единого налогового платежа, пеней, штрафа»;

— ст. 134 «Неисполнение банком приостановления операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов или налогового агента, счету инвестиционного товарищества»;

— ст. 135 «Неисполнение банком поручения налогового органа о перечислении суммы задолженности»;

— ст. 135.1 «Непредставление банком, кредитной организацией, у которой отозвана лицензия на осуществление банковских операций, справок (выписок) по операциям и счетам (счету инвестиционного товарищества) в налоговый орган»;

— ст. 35.3 «Представление банком налоговому органу недостоверных сведений в рамках процедуры получения налогоплательщиками имущественных налоговых вычетов в упрощенном порядке».

7.7. Обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц. Объекты обжалования

Налоговый спор представляет собой юридическую ситуацию, которая возникает из-за разногласий между налогоплательщиками (или налоговыми агентами) и государственными органами или их должностными лицами. Эти разногласия обычно касаются правильности применения норм налогового законодательства.

Инициаторами подобных споров могут быть как налогоплательщики, например, при обжаловании действий сотрудников налогового органа, так и налоговые органы, например, в случае, когда для применения принудительных мер требуется судебное решение. В таких спорах стороны часто оказываются в неравных условиях, поэтому законодательство предусматривает особые организационные и правовые гарантии для защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

Налогоплательщик имеет право обжаловать ненормативные акты налоговых органов, а также действия или бездействие их должностных лиц, если он считает, что они нарушают его права (ст. 137 НК РФ). Процедура обжалования начинается, если налоговые органы нарушают права налогоплательщика, и законодательство не предполагает оснований для лишения этого права.

Объектами обжалования могут быть решения, действия или бездействие налоговых органов и их должностных лиц. При этом подлежат обжалованию не только резолютивные, но и мотивировочные части ненормативных актов. Однако нормативные акты налоговых органов не подлежат обжалованию, поскольку процесс их оспаривания регулируется федеральным законодательством, а не Налоговым кодексом.

Существует два способа защиты прав налогоплательщиков — административный и судебный. При этом административный способ не является обязательным этапом досудебного разрешения спора. Налогоплательщики могут использовать оба способа защиты одновременно. Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган или к вышестоящему должностному лицу не исключает права подать аналогичную жалобу в суд, как одновременно, так и позже.

Решение о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение или решение об отказе в этом могут быть оспорены в судебном порядке только после подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган (п. 5 ст. 101.2 НК РФ).

Процедура обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц регулируется гл. 19 НК РФ, а рассмотрение жалобы — гл. 20 НК РФ.

Согласно ст. 137 НК РФ, «каждое лицо имеет право обжаловать акты ненормативного характера, действия или бездействие налоговых органов, если оно считает, что эти акты или действия нарушают его права».

Обжалованию могут подлежать следующие ненормативные акты налоговых органов:

— Решения о доначислении налога и пеней (ст. 40 НК РФ);

— Решения о взыскании налога, сбора и пеней с денежных средств на счетах организации-налогоплательщика (ст. 46 НК РФ);

— Инкассовые поручения или распоряжения о списании средств с банковских счетов налогоплательщика (ст. 46 НК РФ);

— Отказ в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога (ст. 64 НК РФ);

— Приостановление операций по банковским счетам (ст. 76 НК РФ);

— Арест имущества налогоплательщика (ст. 77 НК РФ);

— Решения о сомнении в правильности применения цены сделки при налоговом контроле (ст. 40 НК РФ);

— Нарушения законодательства о налогах и сборах, совершенные налоговыми агентами (ст. 101 НК РФ);

— Решения, принятые вышестоящими налоговыми органами по результатам жалоб.

Также можно обжаловать действия должностных лиц налоговых органов, такие как:

— Изъятие документов с нарушением норм ст. 94 НК РФ;

— Арест имущества с нарушением норм ст. 77 НК РФ, и другие.

Налогоплательщик или налоговый агент также могут обжаловать письменные требования об уплате недоимки, пеней или санкций, предусмотренные гл. 10 НК РФ, а также налоговые уведомления (ст. 52 НК РФ).

Бездействие должностного лица налогового органа может быть оспорено, например, в случае уклонения от возврата излишне уплаченных или взысканных сумм налога, сбора и (или) пеней.

7.8. Административный способ защиты прав налогоплательщиков. Судебный способ защиты прав налогоплательщиков

Административный способ защиты прав налогоплательщиков осуществляется путем подачи на акт налогового органа, действия или бездействие его должностного лица письменной жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу этого органа. Жалоба подается в трехмесячный срок со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав.

Если этот срок был пропущен по уважительной причине, то по заявлению лица, подающего жалобу, он может быть восстановлен соответственно вышестоящим должностным лицом налогового органа или вышестоящим налоговым органом.

Если заявитель пропустил срок подачи жалобы, но может документально подтвердить наличие уважительной причины, то вместе с жалобой на восстановление пропущенного срока ему необходимо предоставить соответствующие подтверждающие документы.

Жалоба должна быть подана в письменной форме, подписана заявителем и иметь дату.

В жалобе должны быть следующие элементы: наименование налогового органа (с указанием должности, а по возможности — Ф.И.О. должностного лица, которому она адресована); данные заявителя (Ф.И.О., статус и адрес); описание акта, действия или бездействия, которые обжалуются; заголовок, отражающий суть жалобы, например: «жалоба на... (конкретный акт, действия или бездействие)»; основания жалобы (факты нарушения, обстоятельства и причины, которые привели к необходимости защиты прав и законных интересов заявителя в налоговой сфере); требования налогоплательщика (или налогового агента).

Заявитель, подавший жалобу в вышестоящий налоговый орган или к вышестоящему должностному лицу, имеет право отозвать её до принятия решения по жалобе, подав соответствующее заявление. В этом случае повторная подача жалобы по тем же основаниям в тот же орган или к тому же должностному лицу не допускается. Повтор-

ная подача жалобы на тот же акт, действия или бездействие возможна лишь в случае изменения оснований (фактов, мотивов, обстоятельств и т. п.), при сохранении того же предмета обжалования (состав и характер требований, содержащихся в жалобе).

Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия. Но если налоговый орган (должностное лицо), рассматривающий жалобу, имеет достаточные основания полагать, что обжалуемые акт или действие не соответствуют законодательству, он вправе полностью или частично приостановить исполнение обжалуемого акта или действия. Решение о приостановлении исполнения акта (действия) принимается руководителем налогового органа, принявшим такой акт, либо вышестоящим налоговым органом.

Установлен месячный срок (со дня получения жалобы ее адресатом) для рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом (вышестоящим должностным лицом). Данный срок решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа для получения информации (документов), необходимой для рассмотрения жалобы, у нижестоящих налоговых органов продлевается, но не более чем на пятнадцать дней. О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу.

Жалоба рассматривается без участия заявителя, т. е. в заочном порядке, вышестоящим налоговым органом или вышестоящим должностным лицом.

По итогам рассмотрения жалобы на акт налогового органа, вышестоящий орган или должностное лицо может принять одно из следующих решений: отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении, если дело не подлежало возбуждению по формальным основаниям; отменить акт налогового органа и назначить дополнительную проверку, если обжалуемый акт был вынесен без достаточных оснований, на базе неисследованных материалов или с нарушением процедурных норм (например, если акт был подписан ненадлежащим лицом или не имеет обоснования); оставить жалобу без удовлетворения, если она не обоснована; изменить решение или вынести новое решение.

Решение об изменении обжалуемого акта принимается вышестоящим налоговым органом в случае, если: обстоятельства дела были установлены нижестоящим органом полно и точно, но часть выво-

дов и предписаний не соответствует этим обстоятельствам или налоговому законодательству; или если заявителем предоставлены новые доказательства, которые указывают на частичную ошибочность выводов, содержащихся в обжалуемом решении.

Новое решение выносится, если: обстоятельства дела были установлены правильно, но все выводы и предписания в обжалуемом решении не соответствуют фактам или налоговому законодательству; либо если заявителем предоставлены новые доказательства, которые подтверждают полную ошибочность выводов, сделанных нижестоящим органом относительно обстоятельств дела.

По итогам рассмотрения жалобы на действия или бездействие должностных лиц налоговых органов вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе вынести решение по существу.

Апелляционная жалоба на решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подается до момента вступления в силу обжалуемого решения (жалоба на вступившее в законную силу решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, подается в течение одного года с момента вынесения обжалуемого решения). Жалоба подается в письменной форме соответствующему налоговому органу или должностному лицу. Апелляционная жалоба на соответствующее решение налогового органа подается в вынесший это решение налоговый орган, который обязан в течение трех дней со дня поступления указанной жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган.

Судебный способ защиты прав налогоплательщиков

Судебное обжалование актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц организациями и индивидуальными предпринимателями производится путем подачи искового заявления в арбитражный суд в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством.

Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, производят судебное обжалование актов (в том числе норма-

тивных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц путем подачи искового заявления в суд общей юрисдикции в соответствии с законодательством об обжаловании в суд неправомерных действий государственных органов и должностных лиц.

Исковые заявления могут быть поданы в суд с различными требованиями, включая:

— признание решения налогового органа полностью или частично незаконным или недействительным, например, решения о взыскании недоимки, пени или штрафов, а также постановлений о наложении ареста на имущество;

— признание инкассового поручения налогового органа, предусматривающего безакцептное списание сумм недоимки с банковского счета налогоплательщика, не подлежащим исполнению;

— признание незаконными действий или бездействия должностного лица налогового органа с требованием прекратить эти действия и восстановить положение, которое существовало до их совершения;

— признание незаконным бездействия должностного лица налогового органа и требование совершения определенных действий, например, произведения зачета суммы переплаты по налогу в счет погашения другого налогового обязательства того же налогоплательщика;

— возврат необоснованно списанных сумм недоимки (пеней) из бюджета, если они были списаны без акцепта;

— возмещение убытков, вызванных неправомерными решениями, действиями или бездействием налоговых органов, их должностных лиц или иных сотрудников;

— защиту личных неимущественных прав (чести, достоинства, деловой репутации, права на личную и семейную тайну) физических лиц, а также возмещение морального вреда и защита деловой репутации юридических лиц;

— жалобы физических лиц, связанные с признанием недостоверной или представленной с нарушением закона официальной информации, представленной налоговому органу (или его должностному лицу) экспертом, а также иными органами или организациями;

— отмену обжалуемого решения налогового органа по делу о налоговом правонарушении и прекращение производства по делу;

— изменение обжалуемого решения налогового органа по делу о налоговом правонарушении или вынесение нового решения по данному делу.

Все исковые заявления рассматриваются в судебном порядке в соответствии с гражданским процессуальным законодательством, арбитражным процессуальным законодательством и другими федеральными законами.

Исковые заявления должны содержать обязательные сведения, такие как:

— наименование арбитражного суда, в который подается заявление;

— место нахождения ответчика (налогового органа);

— наименование заявителя и его местоположение;

— данные о лице или органе, принявшем оспариваемое решение;

— номер и дату принятия решения;

— время совершения оспариваемых действий;

— сведения о нарушении прав и интересов заявителя;

— ссылки на законы, которые, по мнению заявителя, были нарушены;

— требование заявителя о признании действий или решения незаконными;

— перечень приложенных документов.

Также возможно подать ходатайство о приостановлении действия оспариваемого акта или решения.

К заявлению необходимо приложить:

— подтверждение уплаты государственной пошлины или документы, подтверждающие право на льготу;

— в случае подачи через представителя — доверенность, подтверждающую полномочия, а также учредительные документы организации, если заявление подает руководитель;

— копию заявления и приложенных документов, которые должны быть направлены другим участникам дела в соответствии со ст. 126 АПК РФ.

В соответствии со ст. 125 АПК РФ для правильного и своевременного рассмотрения дела можно указать дополнительные сведения, такие как номера телефонов, факсов, адреса электронной почты и другие контактные данные.

Также следует приложить копию оспариваемого акта или решения. Все копии заявления и прилагаемых документов должны быть направлены другим участникам дела.

Если заявление подписано представителем истца, к нему должна прилагаться доверенность, подтверждающая полномочия представителя, а если руководителем организации — документы, удостоверяющие его должностное положение, а также учредительные и другие соответствующие документы.

Судебные споры, инициированные налоговыми органами

Судебные споры, вытекающие из отношений, связанных с проведением налоговых проверок, возникают по инициативе налоговых органов, чаще всего при обращении налоговых органов в арбитражные суды с заявлениями о взыскании налогов, сборов, пени с организаций (ст. 46 НК РФ).

По результатам проверок налоговые органы имеют право обращаться в арбитражные суды с заявлениями о наложении налоговых санкций на организации, предусмотренных ст. 119, 122, 123, 126 НК РФ.

При обращении налогового органа в арбитражный суд с заявлением о взыскании налоговых обязательств с организации, последняя, в зависимости от своей оценки правомерности требований налогового органа, может:

— полностью согласиться с требованиями налогового органа, признав требования в полном объеме;

— частично согласиться с требованиями налогового органа, признав их в какой-либо части;

— возражать против заявленных требований налогового органа.

Если организация или ее представитель письменно или устно уведомляют суд о согласии с полной суммой налога, сбора, пени и штрафов, признание требований будет считаться полным. В случае частичного согласия на взыскание определенных сумм, признание будет считаться частичным.

Если организация не согласна с требованиями налогового органа о взыскании налогов, сборов, пени, привлечении к налоговой ответственности и наложении санкций, она может возражать против этих требований, представив:

— отзыв с опровержением доводов налогового органа, в котором будут изложены причины несоответствия требований законодательства;

— встречное заявление в арбитражный суд о признании незаконным решения налогового органа о привлечении организации к налоговой ответственности.

7.9. Судебные споры, возникающие по инициативе налоговых органов

Судебные разбирательства, связанные с проведением налоговых проверок, инициируются налоговыми органами чаще всего, когда они обращаются в арбитражные суды с заявлением о взыскании налогов, сборов и пени с организаций, как это предусмотрено ст. 46 НК РФ.

Как уже упоминалось, по итогам проверок налоговые органы вправе обратиться в арбитражные суды с заявлением о наложении налоговых санкций на организации, что предусмотрено ст. 119, 122, 123 и 126 НК РФ.

Когда налоговый орган обращается в арбитражный суд с требованием о взыскании налогов, сборов, пени или других налоговых санкций за совершенные правонарушения, организация, в зависимости от оценки правомерности требований налогового органа, имеет несколько вариантов действий:

— согласиться с требованиями налогового органа в полном объеме, признав их полностью;

— частично согласиться с требованиями, признав определенную часть требований;

— возражать против заявленных требований налогового органа.

Если организация или ее представитель заявляют суду, устно или письменно, о полном согласии с привлечением к налоговой ответственности и взысканием с них всех заявленных сумм налогов, сборов, пени и штрафов, то признание требований будет считаться полным.

Если же организация или ее представитель согласны только с частью заявленных требований и выражают свое согласие только на частичное взыскание налога, сбора, пени или штрафов, то признание требований будет считаться частичным.

Также признание требования о наложении санкций может быть частичным, если организация или ее представитель сообщают суду о согласии на привлечение к налоговой ответственности, но выражают возражения против взыскания штрафов в полном объеме, мотивируя свою позицию смягчающими обстоятельствами, связанными с действиями или бездействием организации.

Если организация не согласна с требованиями налогового органа о взыскании налогов, сборов, пени, наложении санкций или привлечении ее к налоговой ответственности, она вправе защищать свои

права, возражая против заявленных требований, и может воспользоваться следующими средствами защиты:

— представить отзыв, в котором будут опровергнуты доводы налогового органа о правомерности взыскания сумм налогов, сборов, пени и привлечения к ответственности;

— подать встречное заявление в арбитражный суд с требованием признать решение налогового органа о привлечении организации к налоговой ответственности незаконным.

Тестовые задания:

1. Что означает принцип персональной ответственности руководителя экономического субъекта?

а) Руководитель освобождается от ответственности за налоговое правонарушение организации.

б) Привлечение организации к ответственности не освобождает ее должностных лиц от административной, уголовной или иной ответственности.

в) Руководитель несет ответственность за налоговые правонарушения только организации, а не личные.

2. Какой принцип означает, что привлечение виновного лица к ответственности не освобождает его от обязанности уплатить причитающийся налог?

а) Принцип персональной ответственности.

б) Принцип презумпции невиновности.

в) Принцип неотвратимости уплаты законно установленного налога.

3. Что подразумевается под принципом презумпции невиновности в налоговых правоотношениях?

а) Налогоплательщик считается виновным, пока его невиновность не будет доказана.

б) Налогоплательщик считается невиновным, пока его виновность не будет доказана.

в) Налогоплательщик обязан доказать свою невиновность в случае правонарушения.

4. Какое из утверждений соответствует разделению налоговых правонарушений?

а) Все налоговые правонарушения являются преступлениями.

б) Налоговые правонарушения разделяются на преступления и административные правонарушения, в зависимости от степени общественной опасности.

в) Все налоговые правонарушения рассматриваются только как административные правонарушения.

5. Какие три основания необходимы для того, чтобы деяние было признано налоговым правонарушением?

а) Нормативное, фактическое, процессуальное.

б) Законное, добровольное, умышленное.

в) Объективное, субъективное, доказательное.

6. Какое из обстоятельств НЕ является смягчающим ответственность при налоговом правонарушении?

а) Совершение правонарушения вследствие тяжелого материального положения.

б) Совершение правонарушения в состоянии болезни.

в) Совершение правонарушения при наличии личных интересов налогоплательщика.

7. Каков срок давности для привлечения к ответственности за налоговое правонарушение?

а) 5 лет.

б) 3 года, если не истек налоговый (расчетный) период.

в) 1 год после совершения правонарушения.

8. Какой из элементов необходим для установления состава налогового правонарушения?

а) Наличие налогового агента.

б) Наличие всех элементов состава правонарушения, включая объект и субъект.

в) Наличие ущерба, нанесенного стране.

9. В случае если юридическое лицо нарушает административные нормы, ответственность может наступить:

а) Только для самого юридического лица.

б) Только для должностного лица, которое нарушило нормы.

в) Для юридического лица и должностного лица, если оба были ответственны за нарушение.

10. Что такое налоговый спор?

а) Ситуация, в которой налогоплательщик и налоговый орган заключают договор о налогообложении.

б) Юридическая ситуация, в основе которой лежат разногласия между налогоплательщиками (налоговыми агентами) и государственными органами по поводу правильности применения норм налогового права.

в) Спор между двумя налоговыми органами по вопросу налогообложения.

11. Кто может быть инициатором налогового спора?

а) Только налоговые органы.

б) Только налогоплательщики.

в) Как налогоплательщики, так и налоговые органы.

12. Какие действия налоговых органов могут быть обжалованы?

а) Только решения о налогообложении.

б) Только нормативные правовые акты налоговых органов.

в) Решения, действия или бездействие налоговых органов и их должностных лиц.

13. В каком случае налогоплательщик может подать жалобу в вышестоящий налоговый орган?

а) Жалоба подается только в случае неоплаты налога.

б) Жалоба может быть подана в трехмесячный срок с момента, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав.

в) Жалоба подается в любой момент, независимо от срока.

14. Какие решения может принять вышестоящий налоговый орган по жалобе?

а) Оставить жалобу без удовлетворения.

б) Отменить решение и прекратить производство.

в) Все вышеперечисленные варианты.

15. Когда физическое лицо может подавать исковое заявление в суд по налоговому спору?

а) Только если оно является индивидуальным предпринимателем.

б) Если оно является юридическим лицом.

в) Если оно не является индивидуальным предпринимателем и обращается в суд общей юрисдикции.

16. Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее:

а) Осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

б) Не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредный характер последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

в) Осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), но не допускало наступление вредных последствий.

17. Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе: подачи заявления о постановке на учет, влечет взыскание штрафа в размере:

а) Пяти тысяч рублей.

б) Пятнадцати тысяч рублей.

в) Пятидесяти тысяч рублей.

18. Тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения является:

а) Обстоятельством, смягчающим ответственность за совершение налогового правонарушения.

б) Обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения.

в) Обстоятельством, отягчающим ответственность за совершение налогового правонарушения.

Контрольные вопросы

1. Понятие налогового правонарушения и преступления.
2. Виды правонарушений.
3. Лица, подлежащие привлечению к ответственности за совершение налогового правонарушения.
4. Условия и обстоятельства привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.
5. Налоговые санкции, их виды и порядок применения.
6. Административные штрафы за правонарушения в области налогов, отнесенные к компетенции налоговых органов; их виды и порядок применения.
7. Административные штрафы за нарушение налогового законодательства и основания к их применению.
8. Должностные лица организаций и физические лица — налогоплательщики, привлекаемые к ответственности.
9. Уголовная ответственность за налоговые преступления.

ГЛАВА 8. МЕТОДИКА ПРОВЕРКИ ПРАВИЛЬНОСТИ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

8.1. Основные понятия, используемые при проверке правильности исчисления и порядка уплаты налога на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость (далее — НДС) является косвенным налогом. Формирование НДС определено гл. 21 НК РФ.

Налогоплательщик по НДС обязан исчислить, удержать и уплатить в бюджет НДС (п. 4 ст. 173 НК РФ). Такие же обязанности могут появиться и у неплательщиков НДС, например, у индивидуальных предпринимателей или экономических субъектов, применяющих упрощенную систему налогообложения (п. 2 ст. 161 НК РФ).

Понятие налогового агента определено в ст. 24 НК РФ:

«1. Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему РФ.

2. Налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, если иное не предусмотрено НК РФ.

Обеспечение и защита прав налоговых агентов осуществляются в соответствии со ст. 22 НК РФ.

3. Налоговые агенты обязаны:

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

2) письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налого-

плательщика 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 РФ 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».

«Входящий» НДС возникает у налогоплательщика при приобретении у поставщиков товаров, работ, услуг.

«Исходящий» НДС возникает у налогоплательщика при реализации им покупателям товаров, работ, услуг.

Положительная разница между начисленным и входящим НДС подлежит перечислению в бюджет государства.

Единым налоговым платежом признаются денежные средства, перечисленные налогоплательщиком, плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом и (или) иным лицом в бюджетную систему РФ на счет Федерального казначейства, предназначенные для исполнения совокупной обязанности налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента, а также денежные средства, взысканные с налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов и (или) налогового агента в соответствии с НК РФ (п. 1 ст. 11.3.).

Единым налоговым счетом признается форма учета налоговыми органами:

1) денежного выражения совокупной обязанности;

2) денежных средств, перечисленных в качестве единого налогового платежа и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа (п. 2 ст. 11.3. НК РФ).

С 1 января 2023 года суммы возмещения НДС включены в состав единого налогового платежа и учитываются на едином налоговом счете экономического субъекта в день принятия решения о возмещении (пп. 1 п. 1 ст. 11.3 НК РФ).

Возврат суммы положительного сальдо единого налогового платежа, полученного в результате возмещения НДС, экономический субъект осуществляет в порядке, определенном ст. 79 НК РФ. Эконо-

мический субъект также может зачесть положительное сальдо единого налогового счета, сформировавшегося после вынесения решения о возмещении НДС, в счет предстоящих платежей по конкретным налогам или в счет налоговых обязательств, не учитываемых в составе совокупной обязанности на едином налоговом счете налогоплательщика, или в счет исполнения обязанности по уплате налогов другого лица (ст. 78 НК РФ).

Первичными документами по учету НДС у налогоплательщика служат: книга покупок, книга продаж, счета-фактуры, универсальные передаточные документы, декларации, бланки строгой отчетности и платежные поручения, подтверждающие уплату НДС при ввозе товаров в РФ.

Книгу покупок ведут покупатели и заполняют ее в соответствии со следующими первичными документами:

— счета-фактуры — авансовые при отгрузке, полученные от деловых партнеров, корректировочные при снижении стоимости и в случаях, если положено возмещение по товарно-материальным ценностям, используемых для производства строительно-ремонтных работ в собственных подразделениях;

— бланки строгой отчетности (например, проездные документы, входящие в состав отчета по командировке);

— от Федеральной таможенной службы РФ по операциям с входным НДС по импортным товарам;

— заявления о ввозе товаров из стран ЕАЭС.

Счета-фактуры, заполненные не по существующим требованиям их заполнения, не должны фиксироваться в книге покупок.

Книга продаж формируется на основании следующих первичных документов:

— счета-фактуры — выданные при реализации, на аванс, при использовании активов на собственные нужды или выполнение услуг и по восстановлению ранее принятого к учету НДС.

Z-отчеты при реализации товаров, работ и услуг за наличный расчет;

— при реализации товаров, работ и услуг населению за безналичный расчет.

Налогоплательщики хранят книги продаж и книги покупок четыре года после последней даты внесения последней записи в распечатанном, пронумерованном и прошитом виде.

Книги покупок и книги продаж могут вестись в электронном виде. При этом по окончании налогового периода книга покупок и книга продаж распечатываются, нумеруются, прошнуровываются, удостоверяются печатью.

В соответствии со ст. 169 НК РФ **счет-фактура** — документ, который является основанием для принятия ФНС России предъявленных сумм НДС к вычету или возмещению.

В ст. 169 НК РФ указано, что **корректировочный счет-фактура**, выставленный продавцом покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав при изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав в сторону уменьшения, в том числе в случае уменьшения цены (тарифа) и (или) уменьшения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, является документом, служащим основанием для принятия продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав сумм налога к вычету в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ.

Покупатели ведут **журнал учета полученны**х от продавцов оригиналов **счетов-фактур** и учет по мере их поступления от продавцов, а продавцы ведут **журнал учета выставленных** покупателям **счетов-фактур**, в хронологическом порядке.

В постановлении Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» приведены формы счетов-фактур, журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок (продаж) при расчетах по НДС, форма корректировочного счета-фактуры, а также приведены правила заполнения перечисленных документов.

Налогоплательщики могут использовать форму **универсального передаточного документа**, рекомендованную для применения письмом ФНС России от 21.10.2013 № ММВ-20-3/96@ «Об отсутствии налоговых рисков при применении налогоплательщиками первичного документа, составленного на основе формы счета-фактуры», которая является одной из возможных форм документа о передаче товаров, работ, услуг и имущественных прав. Заполнение всех реквизитов универсального передаточного документа, установленных в качестве обязательных для первичных документов ст. 9 закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и для счетов-фактур ст. 169 НК РФ, позволяет

использовать его одновременно в целях исчисления налога на прибыль и расчетов с бюджетом по НДС.

Декларация по НДС. С 2015 года ФНС осуществляет прием деклараций по НДС исключительно в электронной форме. Приложением к налоговой декларации являются книги покупок и книги продаж.

Раздельный учет «входного» НДС. Налогоплательщики, которые проводят факты хозяйственной жизни, облагаемые НДС по ставке 0 %, освобожденные от НДС и с длительным производственным циклом, должны закрепить раздельный учет по этим операциям **в налоговой политике по НДС**. Налогоплательщики, имеющие факты хозяйственной жизни, облагаемые НДС по ставке 0 % и освобожденные от НДС, должны выработать и прописать в учетной политике порядок распределения входящего НДС на обычные и «нулевые» и (или) необлагаемые операции. При операциях с длительным производственным циклом в учетной политике указывается момент определения налоговой базы по авансам в счет «длительных» поставок: общий для всех или на день отгрузки.

При проверке соблюдения положений учетной политики рассматривается фактическое наличие, дата принятия и утверждение учетной политики, а также порядок применения.

Налоговые вычеты по НДС

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ, на установленные ст. 171 налоговые вычеты. В п. 1 ст. 171 НК РФ указано, что «налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму НДС на установленные настоящей статьей налоговые вычеты». Налогоплательщик имеет право принять к вычету НДС при соблюдении следующих условий:

1. НДС предъявлен поставщиком.

Поставщик дополнительно к цене реализованных товаров, работ, услуг предъявляет налогоплательщику к оплате НДС, сумма которого указана в договоре, счете-фактуре и иных первичных документах, поступивших экономическому субъекту.

2. Приобретенные товары, работы, услуги будут перепроданы, использованы в облагаемых НДС хозяйственных операциях или в экспорте.

Запрещено предъявлять вычет по товарам, работам и услугам, использованным в необлагаемых НДС хозяйственных операциях.

В таких случаях «входной» НДС включается в стоимость приобретенных товаров, работ и услуг. Налоговый вычет по НДС разрешено использовать в случае, если «входной» НДС уплачен экономическому объекту, участвующему в налогооблагаемых хозяйственных операциях или экспортных работах и услугах.

3. Приобретенные товары, работы, услуги приняты к учету.

Приобретенные товары, работы, услуги следует оформить в соответствии с правилами бухгалтерского учета, с обязательным документальным подтверждением хозяйственных операций первичными документами.

4. Поставщик предъявил корректно оформленный счёт-фактуру или универсальный передаточный документ.

В случаях отсутствия счетов-фактур, универсальных передаточных документов или их ненадлежащего оформления, или не отражения их в декларации по НДС «входной» налог не следует принимать к вычету (ст. 172 НК РФ).

Порядок применения налоговых вычетов по НДС определен ст. 172 НК РФ.

«Налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на территорию РФ, документов, подтверждающих исчисление сумм налога налоговыми агентами, либо на основании иных документов.

Вычетам подлежат только суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории РФ, либо фактически уплаченные ими при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей и при наличии соответствующих первичных документов.

Вычеты сумм налога, предъявленные продавцами налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на территорию РФ, основных средств, оборудования к установке, и (или) нематериальных активов.

При приобретении за иностранную валюту товаров (работ, услуг), имущественных прав иностранная валюта пересчитывается

в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату принятия на учет товаров (работ, услуг), имущественных прав.»

В случае превышения суммы налоговых вычетов общей суммы НДС, рассчитанной по налогооблагаемым фактам хозяйственной жизни, полученная разница подлежит возмещению экономическому субъекту из бюджета после проведения камеральной проверки налоговой декларации по НДС. ***Порядок возмещения НДС*** *определен ст. 176 НК РФ.*

«В случае, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения, полученная разница подлежит возмещению налогоплательщику.

После представления налогоплательщиком налоговой декларации налоговый орган проверяет обоснованность суммы налога, заявленной к возмещению, при проведении камеральной налоговой проверки.

По окончании проверки в течение семи дней налоговый орган обязан принять решение о возмещении соответствующих сумм, если при проведении камеральной налоговой проверки не были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах.

В случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе проведения камеральной налоговой проверки уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен акт налоговой проверки.

По результатам рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения либо об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Одновременно с этим решением принимается:

— решение о возмещении полностью суммы налога, заявленной к возмещению;

— решение об отказе в возмещении полностью суммы налога, заявленной к возмещению;

— решение о возмещении частично суммы налога, заявленной к возмещению, и решение об отказе в возмещении частично суммы налога, заявленной к возмещению.

Налоговый орган обязан сообщить в письменной форме налогоплательщику о принятом решении о возмещении (полностью или частично) или об отказе в возмещении в течение пяти дней со дня принятия соответствующего решения.

Указанное сообщение может быть передано руководителю организации, индивидуальному предпринимателю, их представителям лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения».

Разрывы по НДС

Расхождение по НДС возникает в случае отличий по сумме НДС в книге продаж у поставщика товаров, работ и услуг и в книге покупок у налогоплательщика. Такие расхождения называют разрывами по НДС. Разрыв по НДС может возникнуть в случае получения счета-фактуры после отчетной даты. В этом случае налогоплательщик не вправе включать такой счет-фактуру в декларацию по НДС.

Отрицательная разница между начисленным и входящим НДС подлежит возмещению налогоплательщику.

В 2013 году произошел ввод **автоматической системы контроля (АСК) НДС**, предназначенный для контроля над возмещением НДС из бюджета. В настоящее время эксплуатируется АСК НДС-3, которая выявляет все взаимосвязанные операции продавцов и покупателей, связанных с расчетами по НДС. АСК НДС формирует цепочки начисления и возмещения НДС на всех этапах расчетов между хозяйствующими субъектами, на основе банковских расчетов налогоплательщиков и представляемых ими налоговых деклараций по НДС. АСК НДС выявляет ошибки в декларации по НДС в виде разрывов и расхождений, а также подготавливает требование налогоплательщику о даче пояснений со списком сомнительных операций с размещением кода ошибки. Коды ошибки сомнительных операций представлены в письме ФНС России от 03.12.2018:

АСК НДС выявляет два вида расхождений:

— вида «разрыв»:

— непредставление налоговой декларации экономическими субъектами;

— представление экономическими субъектами декларации с «нулевым показателем»;

— отсутствие операций в налоговой декларации контрагента;

— значительное искажение данных;

— вида «НДС» в случае превышения суммы НДС, принятой к вычету покупателем, в сравнении с суммой НДС, исчисленной продавцом с операций по реализации.

В случае, когда данные по одному и тому же счету-фактуре не совпадают, АСК НДС создает автотребование как продавцу, так и покупателю по разрыву без участия сотрудника налоговой службы.

АСК НДС помимо простого сопоставления данных счета-фактуры у продавца и покупателя также прослеживает последовательность событий по поставщикам, рассматривая заявленные вычеты и фактическую уплату НДС в бюджет. Выявление несоответствий данных на втором, третьем и последующих уровнях называют **сложным разрывом** по НДС.

Далее рассмотрим действия ФНС России при налоговом контроле полноты начисления и уплаты НДС в бюджет государства: постановку на учет налогоплательщиков, камеральную проверку по НДС и выездную налоговую проверку по НДС. Предметом камеральной и выездной проверки по НДС является правильность исчисления и своевременность уплаты НДС при совершении налогоплательщиком фактов хозяйственной жизни.

8.2. Камеральная налоговая проверка по налогам на добавленную стоимость

Камеральная проверка по НДС является одной из форм контроля налоговых органов, позволяющей обнаружить возможные ошибки и расхождения в информации, представленной налогоплательщиком в виде декларации по НДС. Все без исключения налоговые декларации, поступающие в ФНС России, подлежат камеральной проверке, правила проведения, которой регулируются ст. 88 НК РФ. Отдельные моменты проведения камеральной проверки по НДС регулируются письмами ФНС.

Приведем для примера несколько из них:

Письмо ФНС России от 21.11.2012 № АС-4-2/19576 «О некоторых вопросах, связанных с учетом уточненных налоговых деклараций при принятии решения по результатам налоговой проверки»;

Письмо ФНС России от 16.07.2013 № АС-4-2/12705 «О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок»;

Письмо ФНС России от 06.10.2020 № ЕД-20-15/129 «О проведении камеральных проверок налоговых деклараций по НДС».

Камеральная проверка по НДС может проходить в один или два этапа. В первом случае АСК НДС рассматривает информацию налоговой декларации по НДС и рассматривает ее на выполнение контрольных соотношений, расчет НДС и вычетов, на согласованность показателей внутри декларации, с другими отчетами года и с данными контрагентов по счетам-фактурам, книгам покупок и книгам продаж, журналам учета счетов-фактур.

В случае отсутствия отклонений камеральная проверка по НДС завершается. В случае наличия отклонений, выявленных АСК НДС, проводится углубленная проверка. Углубленная проверка по НДС проводится и в случае поступления заявления от налогоплательщика к возмещению НДС.

Для сбора доказательной базы налоговые органы используют различные источники информации, среди которых выделим: прикладную подсистему «Анализ банковских документов» и данные федеральных информационных ресурсов.

Срок проведения камеральной проверка по НДС равен двум месяцам с даты поступления декларации в налоговый орган, но иногда продлевается до трех месяцев.

В случаях, предусмотренных ст. 88 НК РФ:

— если данные, представленные двумя разными налогоплательщиками по одной и той же операции, не соответствуют друг другу;

— если информация, указанная в декларации, не соответствует данным из журнала учета счетов-фактур;

— если в поданной декларации выявлены противоречия, налоговые органы имеют право требовать в ходе камеральной проверки представления налогоплательщиком счетов-фактур, первичных и иных документов, относящихся к операциям, отраженным в поданной декларации.

В соответствии со ст. 92 НК РФ налоговые органы имеют право осуществлять осмотр территорий, помещений и иного имущества экономического субъекта, в случаях, предусмотренных п. 1 ст. 92, п. 8 и 8.1 ст. 88 НК РФ.

Оформление результатов камеральной налоговой проверки декларации по НДС

Налоговый орган не сообщает налогоплательщику об окончании налоговой проверки в случае не обнаружения в представленной налоговой декларации по НДС нарушений нормативных актов о налогах и сборах.

Исключение составляют случаи заявления в налоговой декларации НДС к возмещению. Заявительный порядок возмещения НДС предусмотрен ст. 176.1 НК РФ в соответствии с которой налоговый орган в течение семи рабочих дней после окончания камеральной налоговой проверки обязан сообщить налогоплательщику в письменной форме об окончании налоговой проверки и об отсутствии выявленных нарушений (п. 12 ст. 176.1 НК РФ).

При проведении камеральной налоговой проверки налоговой декларации по НДС, в которой налогоплательщиком предъявлена к возмещению сумма налога, в случае отсутствия нарушений, а также в случае, если отсутствуют нарушения в части суммы налога, предъявленной к возмещению, должностным лицом налогового органа, проводившим проверку, в 3-дневный срок с момента окончания проверки в целях оформления результатов такой проверки составляется докладная записка на имя руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, в которой указываются: наименование налогоплательщика, его реквизиты; вид декларации; проверяемый период; сумма, заявленная к возмещению; сведения о документах, представленных и запрошенных в ходе контроля, их соответствие требованиям ст. 165, 171 и 172 НК РФ; предложение возместить заявленную к возмещению сумму.

В отношении возмещения сумм НДС принимаются:

— решение о возмещении полностью суммы налога, заявленной к возмещению. Данное решение принимается, если по результатам рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки нарушения законодательства о налогах и сборах не подтвердились;

— решение об отказе в возмещении полностью суммы налога, заявленной к возмещению. Это решение принимается, если по результатам рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки нарушения законодательства о налогах и сборах подтвердились;

— решение о возмещении частично суммы налога, заявленной к возмещению, и решение об отказе в возмещении частично суммы

налога, заявленной к возмещению. При этом решение о возмещении частично суммы налога, заявленной к возмещению, принимается в части той суммы налога, заявленной к возмещению, в отношении которой в ходе камеральной налоговой проверки не были выявлены факты нарушений законодательства о налога и сборах либо были выявлены, но по результатам рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки нарушения законодательства о налогах и сборах не подтвердились. В части суммы налога, заявленной к возмещению, в отношении которой по результатам рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки нарушения законодательства о налогах и сборах подтвердились, принимается решение об отказе в возмещении частично суммы налога, заявленной к возмещению.

Докладная записка подписывается должностным лицом налогового органа, проводящим проверку, и визируется начальником отдела, проводящего проверку. На основании данной докладной записки, в течение семи дней по окончании проверки, налоговый орган обязан принять решение о возмещении (полностью или частично) соответствующих сумм. Копия решения вручается налогоплательщику (его представителю) или передается иным способом, свидетельствующим о дате его получения.

Проверенная отчетность хранится в отделе финансового и общего обеспечения (отделе общего обеспечения) налогового органа с соблюдением порядка хранения документов, содержащих сведения, составляющие налоговую тайну.

В случае выявления в ходе проверки налоговых правонарушений руководитель налогового органа выносит решение о привлечении (об отказе в привлечении) к налоговой ответственности и одновременно решение о возмещении (полностью или частично) или решение об отказе в возмещении заявленной суммы налога на добавленную стоимость (п. 3 ст. 176 НК РФ).

В случае обнаружения налоговым органом несоблюдения налогового законодательства составляется акт камеральной налоговой проверки, в котором будет представлена информация о нарушениях и налоговых претензиях к налогоплательщику. В соответствии с п. 1 ст. 100 НК РФ налоговый орган готовит акт камеральной проверки в течение десяти рабочих дней после ее завершения.

Налогоплательщик в соответствии с п. 6 ст. 100 НК РФ имеет право в течение одного месяца после получения акта налоговой про-

верки представить в налоговый орган возражения, ознакомиться с материалами проверки и лично принимать участие в рассмотрении ее материалов.

По результатам исследования материалов камеральной налоговой проверки по НДС и возражений налогоплательщика налоговый орган принимает решение о привлечении или об отказе в привлечении к налоговой ответственности. При недостатке информации налоговый орган имеет право провести дополнительные мероприятия налогового контроля.

В соответствии с п. 1, 2 ст. 138 НК РФ итоговое решение по результатам камеральной налоговой проверки декларации по НДС налогоплательщик имеет право обжаловать в вышестоящий налоговый орган, а затем в суд.

8.3. Выездная налоговая проверка по налогам на добавленную стоимость

Выездная налоговая проверка по НДС может быть проведена налоговым органом как отдельно, так и в составе комплексной проверки налогоплательщика. Выездная налоговая проверка только по НДС может проводиться двумя способами, либо по нескольким фактам хозяйственной жизни налогоплательщика, вызвавших сомнения, либо по всем фактам хозяйственной жизни налогоплательщика за определенный период времени.

Особенности выездной проверки

Сотрудники налоговых органов проводят выездную налоговую проверку по НДС, только по решению руководителя налогового органа, по юридическому адресу налогоплательщика или в других помещениях, принадлежащих ему или арендуемые им, в соответствии со ст. 89 НК РФ.

Проверка полноты начисления НДС осуществляется за период не более трех лет. Сотрудники налогового органа могут осуществлять проверку по НДС один раз в год.

Срок проведения выездной налоговой проверки по НДС, как правило, составляет два месяца, по решению руководителя налогового органа срок может быть продлен до четырех месяцев. В исключительных случаях срок налоговой проверки по НДС может быть продлен, причем продленный срок проведения проверки не должен превышать шесть месяцев.

До введения АСК НДС в план налоговых проверок по НДС в планы налоговых органов попадали налогоплательщики со значительной выручкой. В настоящее время АСК НДС позволяет налоговым органам целенаправленно изучать налогоплательщика, используя информацию не только по декларациям по НДС, но и базы данных по налогу на прибыль, сумме фонда оплаты труда, средней списочной численности работников, деятельность филиалов, банковские операции и другие.

Налоговая проверка по НДС, как правило, **начинается** с ознакомлением руководства налогоплательщика с предписанием и выяснением организационных вопросов: распределения обязанностей в бухгалтерии, размещения финансовых служб, местонахождения текущей и архивной документации, наличия рабочих мест для проверяющих.

К **основным мероприятиям** налоговых органов в ходе налоговой проверки по НДС можно отнести: изучение учредительных документов, прав собственности на недвижимость, землю, лицензии, регистров бухгалтерского и налогового учета, оборотно-сальдовые ведомости, журналы-ордера по учету отдельных операций, первичные документы: накладные, акты выполненных работ, договоры с поставщиками и покупателями, кассовые книги, банковские выписки.

При проверке особое внимание уделяется проверке журнала учета полученных и выданных счетов-фактур, книги покупок, книги продаж, а также правильности и своевременности регистрации счетов-фактур и заполнению налоговых регистров.

Книги покупок проверяются по внесенным в них счетам-фактурам. Рассматриваются все основания для налогового вычета по НДС:

— правильность оформления счетов-фактур,

— оплата, наличие в документе оплаты выделенного НДС и ссылки на документ, по которому произведена оплата,

— факт получения товаров, работ, услуг и включения затрат в расходы, принимаемые для исчисления налога на прибыль.

В процессе проведения проверки необходимо выделить элементы сплошной проверки (например, полнота внесения счетов-фактур в книгу покупок).

При учете налогоплательщиком НДС по приобретенным материальным ценностям без использования электронной обработки дан-

ных устанавливается регистр учета собранных данных по счету 19 «НДС по приобретенным ценностям»; проверяется наличие и правильность оформления документов по каждому факту приобретения материалов: накладной поставщика, материального отчета склада, счета-фактуры поставщика; определяется частота составления материальных отчетов. При применении электронных средств учета взаимосвязь данных по накладной и счету-фактуре поставщика прослеживается автоматически.

По главной книге определяются формы расчетов с поставщиками, используемых налогоплательщиком (корреспонденции с дебетом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»):

— безналичные расчеты (кредит счета 51);

— наличные расчеты (кредит счета 50);

— взаимозачеты (кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

— бартерные расчеты (кредит счета 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы»);

— расчеты ценными бумагами (кредит счета 91) и др.

Налоговый орган рассматривает следующее движение документов: накладная — приходный документ склада — счет-фактура — отражение в журнале учета полученных счетов-фактур — документ на оплату — отражение в книге покупок.

По книге покупок проверяются записи по частично оплаченным счетам-фактурам и по материалам, полученным от поставщиков, не являющихся плательщиками НДС. По соответствующей графе книге покупок должен иметься общий дебетовый оборот (оплата) по счетам 60 и 76 вне зависимости от того, содержит ли он НДС или нет. Подлежит контролю последующее движение, а именно их списание на производственные нужды с учетом нормативных расходов, принятых для целей бухгалтерского учета и налогообложения.

Налоговая проверка первичных документов подразумевает рассмотрение наличия всех необходимых реквизитов и подписей должностных лиц, правильность составления. При необходимости сотрудник налогового органа имеет право попросить сделать копию любого документа.

Налоговый орган осуществляет проверку по следующим направлениям:

— Сравнение показателей деклараций по НДС с аналогичными данными предыдущих отчетных периодов, с учетом сумм НДС, начисленных по авансам и предоплатам, поступившим в отчетный период.

— Сопоставление показателей бухгалтерской отчетности с данными налоговых деклараций по НДС.

— Анализ логической связи между отдельными показателями отчетности и расчетами, применяемыми для определения налоговой базы по НДС, с использованием всей доступной бухгалтерской и налоговой отчетности налогоплательщика.

При проведении налоговой проверки по НДС налоговый орган особое внимание обращает на следующие моменты:

— Случаи, когда налогоплательщик представляет к вычету значительные суммы НДС единовременно, в том числе в связи с вводом в эксплуатацию объектов капитального строительства.

— Систематическое представление налогоплательщиками налоговых вычетов по итогам налогового периода, сумма которых превышает налоговые обязательства, рассчитанные по операциям, подлежащим налогообложению.

Налоговый орган может при необходимости произвести выемку документации, которую можно выполнить лишь в дневное время. Сотрудники налоговых органов могут проводить опрос персонала налогоплательщика, а также осматривать производственные и административные помещения, склады. Возможно проведение инвентаризации имущества налогоплательщика.

Представителям налогового органа запрещается производить следующие действия:

— истребовать документы до начала проверки;

— проводит проверку налогов, сборов и страховых взносов, не указанных в предписании о проведении контрольных мероприятий;

— проводить проверку периодов, не обозначенных в предписании;

— изымать оригиналы документов;

— требовать доставку документации на территорию налогового органа;

— опрашивать персонал налогоплательщика по телефону.

Заключительный этап выездной налоговой проверки. По выполнению необходимых действий на территории налогоплательщика, его руководителю выдается справка об их завершении. Дальнейшие мероприятия налогового органа — проверка, изучение собранных доказательств, изучение документации, осуществляется на территории инспекции ФНС России.

Налоговый орган в течение двух месяцев составляет акт о проведении проверки. Причем акт составляется даже в случае, если нарушения не обнаружены.

В итоговом акте фиксируются:

— наименование проверяемого налогоплательщика, его реквизиты, дата составления, дата начала и завершения контрольных действий;

— список мероприятий, проводимых во время проверки (осмотры помещений, инвентаризация имущества, опросы работников предприятия);

— проверенные документы;

— выявленные нарушения с указанием ссылок на нормативные правовые акты;

— предлагаются рекомендации по исправлению выявленных нарушений;

— определяются сроки устранения выявленных нарушений.

В течение пяти дней после даты составления акта налоговой проверки по НДС должен быть передан руководителю налогоплательщика, который обязан поставить подпись на указанном документе.

В течение месяца налогоплательщик должен ознакомиться с результатами выездной налоговой проверки по НДС и при необходимости в этот период представить возражения налоговому органу по данным, содержащимся в акте, приложив к нему необходимые документы.

Руководитель налогового органа рассматривает поступившие материалы и выносит окончательное решение по выездной налоговой проверки по НДС. В случае привлечения налогоплательщика к ответственности решение руководителя налогового органа вступает в силу через месяц после его вынесения, в течение которого налогоплательщик имеет право на обжалование вынесенного решения в вышестоящий налоговый орган.

8.4. Отдельные направления налоговой проверки по налогам на добавленную стоимость

8.4.1. Проверка постановки на учет в качестве налогоплательщика

Проверка плательщиков НДС предусматривает проверку следующих субъектов:

— организаций (первичные профсоюзные организации являются юридическими лицами, поэтому они являются плательщиками НДС и обязаны представлять в налоговые органы декларации по НДС (п. 1 ст. 143 НК РФ);

— индивидуальных предпринимателей (п. 1 ст. 143 НК РФ);

— лиц, признаваемых налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемых в соответствии с Таможенным кодексом РФ. Согласно ст. 320 Таможенного кодекса РФ плательщиком налогов по общему правилу является декларант, в отдельных случаях в качестве плательщика таможенного НДС могут выступать: таможенный брокер (когда он оформляет таможенную декларацию и уплачивает пошлины, налоги); владелец склада временного хранения, владелец таможенного склада.

В отношении отнесения бюджетных учреждения к плательщикам НДС существует две точки зрения:

— бюджетные учреждения являются организациями и, следовательно, плательщиками НДС;

— бюджетные учреждения не являются плательщиками НДС, т. к. платные формы их деятельности не являются предпринимательской деятельностью.

Плательщики НДС подлежат обязательной постановке на учет в налоговом органе. То есть повторной постановки на учет, специально для НДС, в налоговых органах не требуется. Основание — НК РФ регулирует постановку на учет именно организации или предпринимателя как налогоплательщика, а не как плательщика отдельных налогов, владельца недвижимости, транспортных средств или обособленных подразделений. Поэтому повторной регистрации в качестве плательщика НДС не требуется.

Что касается иностранных компаний, то в соответствии с п. 2 ст. 144 НК РФ они вправе встать на учет в налоговых инспекциях как

плательщики НДС по месту нахождения своих постоянных представительств в РФ. Если иностранная организация имеет несколько подразделений, то она может выбрать одно подразделение, через которое будет представлять налоговые декларации и уплачивать НДС в целом по операциям всех российских подразделений. Постановка на учет в качестве налогоплательщика осуществляется налоговым органом на основании письменного заявления иностранной организации.

8.4.2. Проверка правильности исчисления и порядка уплаты налога на добавленную стоимость

При проверке **налоговой базы** необходимо руководствоваться ст. 153–162.1 НК РФ.

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения (п. 1 ст. 53 НК РФ). Налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением. Индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций.

В соответствии с п. 1 ст. 153 *налоговая база при реализации товаров,* работ, услуг определяется налогоплательщиком в зависимости от особенностей реализации, произведенных им или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг).

При применении налогоплательщиками при реализации (передаче, выполнении, оказании для собственных нужд) товаров, работ, услуг различных налоговых ставок налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров, работ, услуг, облагаемых по разным ставкам. При применении одинаковых ставок налога налоговая база определяется суммарно по всем видам операций, облагаемых по этой ставке.

При определении налоговой базы выручка от реализации товаров, работ, услуг, передачи имущественных прав определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров, работ, услуг, имущественных прав, полу-

ченных им в денежной и (или) натуральной форме, включая оплату ценными бумагами (п. 2 ст. 153 НК РФ).

При определении налоговой базы выручка (расходы) налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ соответственно на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров, работ, услуг, имущественных прав, или на дату фактического осуществления расходов.

Налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), определяется как стоимость этих товаров, работ, услуг, исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога.

При получении налогоплательщиком оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг налоговая база определяется исходя из суммы полученной оплаты с учетом налога. В налоговую базу не включается оплата, частичная оплата, полученная налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг):

— длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев, при определении налогоплательщиком налоговой базы по мере отгрузки (передачи) таких товаров (выполнения работ, оказания услуг);

— которые облагаются по налоговой ставке 0 %;

— которые не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения).

При реализации товаров, работ, услуг *по товарообменным (бартерным) операциям, реализации товаров, работ, услуг на безвозмездной основе,* передаче права собственности на предмет залога залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства, передаче товаров, результатов выполненных работ, оказании услуг при оплате труда в натуральной форме налоговая база определяется как стоимость указанных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке предусмотренном ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога.

При реализации товаров (работ, услуг) с учетом субсидий, предоставляемых бюджетами бюджетной системы РФ в связи с при-

менением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством, налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации.

Суммы субсидий, предоставляемых бюджетами бюджетной системы РФ в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством, при определении налоговой базы не учитываются.

При реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного налога, налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества, определяемой с учетом ст. 40 НК РФ, с учетом налога, акцизов (для подакцизных товаров), и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок).

При реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, закупленной у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками), по перечню, утверждаемому Правительством РФ, (за исключением подакцизных товаров) налоговая база определяется как разница между ценой, определяемой в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом налога и ценой приобретения указанной продукции.

Налоговая база при реализации услуг по производству товаров из давальческого сырья (материалов) определяется как стоимость их обработки, переработки или иной трансформации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее налога.

При реализации автомобилей, приобретенных у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками) для перепродажи, налоговая база определяется как разница между ценой, определяемой в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом налога и ценой приобретения указанных автомобилей.

При реализации товаров (работ, услуг) по срочным сделкам (сделкам, предполагающим поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) по истечении установленного договором (контрактом) срока по указанной непосредственно в этом договоре или контракте цене) налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), указанная непосредственно в договоре (контракте), но не ниже их стоимости, исчисленной исходя из цен, определяемых

в порядке, предусмотренном ст. 40 НК РФ, действующих на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога.

При реализации товаров в многооборотной таре, имеющей залоговые цены, залоговые цены данной тары не включаются в налоговую базу в случае, если указанная тара подлежит возврату продавцу.

Кроме того, необходимо учитывать особенности определения налоговой базы:

— при передаче имущественных прав (ст. 155 НК РФ);

— налогоплательщиками, получающими доход на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров (ст. 156 НК РФ);

— при осуществлении транспортных перевозок и реализации услуг международной связи (ст. 157 НК РФ);

— при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса (ст. 158 НК РФ).

— по передаче товаров (выполнению работ, оказанию услуг) для собственных нужд и выполнению строительно-монтажных работ для собственного потребления (ст. 159 НК РФ).

— с учетом сумм, связанных с расчетами по оплате товаров, работ, услуг в соответствии со ст. 162 НК РФ исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете — как сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз (п. 1 ст. 166 НК РФ).

В п. 1 ст. 167 НК РФ указано, что **моментом определения налоговой базы** является наиболее ранняя из следующих дат:

1) День отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав. В случаях если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, такая передача права собственности приравнивается к его отгрузке. Передача товаров для собственных нужд оформляется актом (накладной) сдачи-приемки. Следовательно, дату передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг, дату возникновения объекта налогообложения по НДС) следует определять по дате выписки соответствующего акта сдачи-приемки.

2) День оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Согласно п. 1 ст. 39 НК РФ реализацией признается момент передачи результата работ, момент оказания услуги, момент передачи имущественных прав. Таким образом, налоговая база определяется одновременно с возникновением объекта налогообложения. Реализацией товара (имущества) признается передача права собственности, условия перехода права собственности регулируются заключенным договором (в момент отгрузки, оплаты и др.). Если право собственности на товар переходит к покупателю одновременно с его передачей, то момент определения налоговой базы по НДС возникает одновременно с объектом налогообложения. Если в договоре предусмотрены особые условия перехода права собственности, то получается, что налоговая база (стоимость переданного, но не реализованного имущества) возникает задолго до самого объекта налогообложения.

3) День реализации складского свидетельства при реализации налогоплательщиком товаров, переданных им на хранение по договору складского хранения с выдачей складского свидетельства.

4) День уступки денежного требования или день прекращения соответствующего обязательства, в случаях, предусмотренных п. 3 и 4 ст. 155 НК РФ, как день уступки (последующей уступки) требования или день исполнения обязательства должником, а в случае, предусмотренном п. 5 ст. 155 НК РФ, — как день передачи имущественных прав.

6) Последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных пп. 1–3, 8 и 9 п. 1 ст. 164 НК РФ.

7) День внесения записи в Российский международный реестр судов об исключении судна из данного реестра.

8) Последнее число каждого налогового периода при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления.

9) День совершения передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг) для собственных нужд, если передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) признается объектом налогообложения.

10) День отгрузки (передачи) товаров (выполнения работ, оказания услуг) в случае получения налогоплательщиком — изготовителем товаров (работ, услуг) оплаты, частичной оплаты в счет предсто-

ящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев (по перечню, определяемому Правительством РФ), и при наличии раздельного учета осуществляемых операций и сумм налога по приобретаемым товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций по производству товаров (работ, услуг) длительного производственного цикла и других операций.

При получении оплаты, частичной оплаты налогоплательщиком — изготовителем товаров (работ, услуг) в налоговые органы одновременно с налоговой декларацией представляется копия контракта с покупателем, а также документ, подтверждающий длительность производственного цикла товаров (работ, услуг), с указанием их наименования, срока изготовления, наименования организации-изготовителя.

Случаи увеличения налоговой базы

По общему правилу, сформулированному в ст. 153 НК РФ, налоговая база определяется из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), имущественных прав.

В свою очередь, ст. 162 НК РФ содержит перечень операций, когда полученные денежные средства увеличивают налоговую базу у продавца товаров (работ, услуг), имущественных прав того налогового периода, в котором это произошло.

Среди них суммы:

— полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи на пополнение фондов специального назначения в счет увеличения доходов либо иначе связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг);

— в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного исходя из ставок рефинансирования Центрального банка РФ, действовавших в периодах, за которые производится расчет процента;

— полученных страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхо-

вателя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения в соответствии со ст. 146 НК РФ.

Перечисленные суммы включаются в налоговую базу только в том случае, если связаны с реализацией товаров (работ, услуг). То есть между налогоплательщиком и его контрагентом должен быть заключен договор купли-продажи, поставки, оказания услуг, выполнения работ и т. п. Кроме того, товары должны быть переданы, работы выполнены, а услуги оказаны.

Дисконтный доход

Если организация при продаже товаров (работ, услуг, имущественных прав) получила собственный вексель покупателя, то при расчете НДС есть свои особенности. Согласно пп. 3 п. 1 ст. 162 НК РФ налоговая база по НДС увеличивается на суммы дисконта или процентов по векселям. Налогом облагается та часть дисконта (процентов), которая превышает размер процента, рассчитанного исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ. В расчет берется ставка, действовавшая в том периоде, когда вексель находился у продавца. НДС с облагаемой части дисконта определяют по расчетной ставке. То есть сначала его умножают на 20 %, а затем делят на 120 %. Так сказано в п. 4 ст. 164 НК РФ.

Таким образом, на основании вышесказанного проценты и дисконты по векселям облагаются НДС при наличии двух условий: вексель выдан в счет оплаты реализованных товаров, работы, услуги, облагаемые НДС, и ставка процента (дисконта) по векселю превышает ключевую ставку Банка России.

Процентный доход по векселю (облигации) облагается НДС в случае, когда организация получает процентный вексель (облигацию) от своего покупателя в связи с поставкой ему облагаемых НДС товаров, работ, услуг. Если, скажем, вексель куплен у банка, то проценты по нему НДС не облагаются.

Страховки, связанные с риском неоплаты реализуемого товара

Если организация — поставщик товаров, работ, услуг застраховала свой риск в части неоплаты (несвоевременной оплаты) покупателем отгруженных товаров, работ, услуг и получила сумму страховки в связи с наступлением страхового случая, то с указанной суммы нужно заплатить НДС. При этом НДС исчисляется только в том слу-

чае, если отгруженные товары (оказанные услуги и выполненные работы) признаются объектом налогообложения по НДС.

Штрафы и неустойки за нарушение договорных обязательств

Чиновники настаивают, что в налоговую базу по НДС включают денежные суммы в виде процентов за неисполнение денежного обязательства по договору поставки товаров, полученные поставщиком на основании решения суда. Логика их проста: это суммы санкций — поступления, связанные с оплатой реализованных товаров (письмо Минфина России от 21.10.2004 № 03-04-11/177). Однако арбитражная практика в данном случае на стороне налогоплательщиков. В качестве примера можно привести постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 25.12.2003 № Ф04/6561-966/А67-2003. Судьи по делу пришли к выводу, что штрафы за нарушение договорных обязательств на самом деле никак не связаны с расчетами за реализованные товары и на их стоимость не влияют.

При обнаружении *ошибок (искажений)* в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения). В случае невозможности определения периода совершения ошибок (искажений) перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения).

При проверке правильности расчета налоговой базы необходимо обратить внимание на следующие аспекты:

— Сравнение отчетных показателей с аналогичными показателями предыдущих отчетных периодов, а также проверка их соответствия данным бухгалтерской отчетности и показателям налоговой отчетности по другим налогам.

— Правильность определения периода реализации товаров (работ, услуг), основываясь на учетной политике налогоплательщика для целей налогообложения. Особое внимание следует уделить тому, что дата выполнения строительно-монтажных работ для собственных нужд определяется как день, когда объект, завершенный капитальным строительством, был принят на учет.

— Корректность применения понятия места реализации товаров (работ, услуг) в соответствии с положениями ст. 148 НК РФ, а также полнота представленных подтверждающих документов. В качестве

таких документов могут выступать: контракт, заключенный с иностранными или российскими контрагентами, а также документы, подтверждающие факт выполнения работ или оказания услуг за пределами территории РФ.

Кроме того, учитывая, что НДС по приобретенным сырью, материалам, топливу, комплектующим изделиям, основным средствам и нематериальным активам, а также по работам и услугам, выполненным сторонними организациями, принимается к возмещению (налоговому вычету) по мере их оплаты и оприходования, при обязательном наличии счета-фактуры, за исключением сумм налога, которые не подлежат вычету согласно п. 2 ст. 170 НК РФ, необходимо проверить данные в налоговой декларации на соответствие общей сумме НДС, подлежащей вычету, и суммам НДС, указанным в приложениях к этой декларации.

8.4.3. Проверка правильности исчисления налоговых ставок по налогам на добавленную стоимость. При организации проверки необходимо учитывать, что в соответствии со ст. 164 НК РФ для НДС установлены следующие налоговые ставки:

Налогообложение производится по налоговой ставке 0 % при реализации:

1) товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны, при условии представления в налоговые органы необходимых документов;

2) работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта;

3) работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой или транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита;

4) услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории РФ, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов;

5) товаров, работ, услуг в области космической деятельности;

6) драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих

драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов РФ, Центральному банку РФ, банкам;

7) товаров, работ, услуг для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей.

8) припасов, вывезенных с территории РФ в таможенном режиме перемещения припасов. Припасами признаются топливо и горюче-смазочные материалы, которые необходимы для обеспечения нормальной эксплуатации воздушных и морских судов, судов смешанного (река-море) плавания;

9) выполняемых российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте работ (услуг) по перевозке или транспортировке экспортируемых за пределы территории РФ товаров и вывозу с таможенной территории РФ продуктов переработки на таможенной территории РФ, а также связанных с такой перевозкой или транспортировкой работ (услуг);

10) построенных судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре судов.

При проверке правильности применения налоговой ставки 0 % необходимо внимательно убедиться в полноте представленных налогоплательщиками документов, которые должны соответствовать требованиям, установленным ст. 165 НК РФ.

Основное внимание должно быть сосредоточено на проверке правильности и обоснованности применения этой налоговой ставки, что включает в себя следующие аспекты:

а) Наличие у предприятий соответствующих лицензий. Важно убедиться, что налогоплательщики, которые заявляют применение налоговой ставки 0 %, имеют все необходимые лицензии на деятельность, которая подпадает под обязательное лицензирование в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации. Это может быть особенно актуально для определенных видов деятельности, таких как строительство, производство и продажа определенных товаров, или работы, требующие специальной лицензии.

б) Полноту представленных налогоплательщиками документов для обоснования освобождения от налогообложения. Следует прове-

рить, представлены ли все документы, которые подтверждают правомерность применения освобождения от налогообложения. Это включает в себя как внутренние, так и внешние документы, подтверждающие, что налогоплательщик соответствует всем требованиям, предъявляемым для применения налоговой льготы или ставки 0 %.

в) Документы об объемах выполненных работ и источниках финансирования. При подтверждении правомерности применения налоговых льгот важно убедиться в наличии документов, которые подтверждают объем выполненных работ или оказанных услуг, а также документы, связанные с источниками финансирования или оплатой этих работ и услуг. В частности, начиная с 1 января 2001 года, освобождение от налогообложения применимо, если объем средств, выделенных из бюджетов всех уровней, составляет не менее 50 % общего объема. Следовательно, необходимо убедиться, что предоставленные документы подтверждают этот показатель.

г) Соответствие учредительных документов организации статусу общественной организации инвалидов. В случае если налогоплательщик претендует на налоговую льготу согласно пп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ, необходимо убедиться, что учредительные документы организации подтверждают ее статус общественной организации инвалидов. Это важное условие для правильного применения льготы, поэтому проверка данного документа является обязательной.

д) Соответствие кодов Общероссийского классификатора объектов недвижимости и хозяйства (ОКОНХ) и учредительных документов для организаций, имеющих особый статус. Следует проверить, соответствуют ли коды ОКОНХ и учредительные документы организации установленным требованиям для применения льгот. Это касается тех организаций, которые имеют специфический статус или осуществляют определенный вид деятельности, например, учреждения культуры, науки, искусства, спорта и т. д. В таких случаях налоговые органы должны подтвердить правомерность применения льгот, установленных для таких категорий налогоплательщиков.

е) Особенности применения налоговой ставки 10 %. Необходимо иметь в виду, что ставки НДС в размере 10 % применяются только к определенным видам продукции. Эти виды продукции должны быть четко определены в соответствии с Общероссийским классификатором продукции (ОКП) и Товарной номенклатурой внешней торговли, которая утверждается Правительством РФ. Важно, чтобы налогоплатель-

щики правильно классифицировали свою продукцию и соответствовали требованиям для применения данной налоговой ставки.

Таким образом, при проверке правильности применения налоговой ставки 0 % налоговые органы должны тщательно исследовать все документы, представленные налогоплательщиком, и убедиться, что они соответствуют всем установленным правилам и законодательным требованиям, а также что освобождение от налогообложения и применение льгот являются законными и обоснованными.

Налогообложение производится по налоговой ставке 10 % при реализации:

1) продовольственных товаров;

2) товаров для детей:

3) периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера; книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера;

4) медицинских товаров отечественного и зарубежного производства.

Во всех остальных случаях *налогообложение производится по налоговой ставке 20 %*.

Для подтверждения обоснованности применения *налоговой ставки 0 %* (или особенностей налогообложения) и налоговых вычетов в налоговые органы, представляются следующие документы:

1) контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара (припасов) за пределы таможенной территории РФ;

2) выписка банка (копия выписки), подтверждающая фактическое поступление выручки от реализации указанного товара (припасов) иностранному лицу на счет налогоплательщика в российском банке;

3) таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта;

4) копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории РФ.

В случае если товары помещены под таможенный режим свободной таможенной зоны, представляются: контракт; копия свидетельства о регистрации лица в качестве резидента особой экономической зоны; выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от реализации товаров от резидента особой экономической зоны на счет налогоплательщика в российском банке; таможенная декларация.

Общая сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с НК РФ

Общая сумма налога при реализации товаров (работ, услуг) представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм налога, исчисленных в соответствии с порядком, установленным п. 1 ст. 166 НК РФ. Общая сумма налога не исчисляется налогоплательщиками — иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика. Сумма налога при этом исчисляется налоговыми агентами отдельно по каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ в соответствии с порядком, установленным п. 1 ст. 166 НК РФ.

Общая сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии со ст. 146 НК РФ, момент определения налоговой базы которых, установленный ст. 167 НК РФ, относится к соответствующему налоговому периоду, с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

Общая сумма налога при ввозе товаров на таможенную территорию РФ исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, исчисленной в соответствии со ст. 160 НК РФ.

Сумма налога по операциям реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по налоговой ставке 0 %, исчисляется отдельно по каждой такой операции.

В случае отсутствия у налогоплательщика бухгалтерского учета или учета объектов налогообложения налоговые органы имеют право исчислять суммы налога, подлежащие уплате, расчетным путем на основании данных по иным аналогичным налогоплательщикам.

Лицам, осуществляющим налоговый контроль, необходимо проверить соблюдение налогоплательщиком требований ст. 171 «Налоговые вычеты» и 172 «Порядок применения налоговых вычетов» НК РФ.

Подлежит проверке *правильность применения ставок НДС налогоплательщиками*, которые осуществляют предпринимательскую деятельность на основании договоров комиссии, агентских договоров, договоров поручения в соответствии со ст. 156 НК РФ.

8.4.4. Проверка порядка и сроков уплаты налога на добавленную стоимость

При организации проверки необходимо учесть, что в соответствии со ст. 174 и 177 НК РФ уплата налога по операциям, признаваемым объектом налогообложения на территории РФ, производится по итогам каждого налогового периода, исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения, в том числе для собственных нужд, работ, оказания, в том числе для собственных нужд, услуг) за истекший налоговый период равными долями.

При ввозе товаров на таможенную территорию РФ сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, уплачивается в соответствии с таможенным законодательством.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по операциям реализации (передачи, выполнения, оказания для собственных нужд) товаров (работ, услуг) на территории РФ, уплачивается по месту учета налогоплательщика в налоговых органах.

Налоговые агенты (организации и индивидуальные предприниматели) производят уплату суммы налога по месту своего нахождения.

Уплата налога лицами, не являющимися налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, а также налогоплательщиками при реализации товаров, работ, услуг, операции, по реализации которых не подлежат налогообложению, производится по итогам каждого налогового периода, исходя из соответствующей реализации товаров (работ, услуг) за истекший налоговый период.

В случаях реализации работ, услуг местом реализации которых является территория РФ, налогоплательщиками — иностранными

лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, уплата налога производится налоговыми агентами одновременно с выплатой денежных средств таким налогоплательщикам.

Банк, обслуживающий налогового агента, не вправе принимать от него поручение на перевод денежных средств в пользу указанных налогоплательщиков, если налоговый агент не представил в банк также поручение на уплату налога с открытого в этом банке счета при достаточности денежных средств для уплаты всей суммы налога.

Налогоплательщики (налоговые агенты) обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Сроки и порядок уплаты налога при ввозе товаров на таможенную территорию РФ устанавливаются таможенным законодательством РФ с учетом положений гл. 21 НК РФ.

8.4.5. Проверка правильности исчисления и уплаты в бюджет налога на добавленную стоимость

Проверка правильности исчисления и уплаты НДС является важной частью налогового контроля и проводится по нескольким основным направлениям, которые включают в себя различные аспекты соблюдения налогового законодательства. В частности, проверяются следующие ключевые моменты:

1. Своевременность представления декларации по налогу на добавленную стоимость и декларации по налоговой ставке 0 %, а также принятие соответствующих мер ответственности к налогоплательщикам или должностным лицам, допустившим нарушение сроков представления отчетности по НДС.

2. Правильность предоставления освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС. Необходимо удостовериться, что все основания для освобождения от НДС являются обоснованными.

3. Правильность заполнения форм отчетности по НДС, с учетом всех необходимых реквизитов, таких как полное наименование налогоплательщика, период, за который представлена декларация, подпи-

си налогоплательщика, а также иных данных, предусмотренных в формах отчетности.

4. Правильность применения налоговых ставок, а именно, применение ставки 0 % в случаях, когда она применяется согласно установленным правилам.

5. Правильность и обоснованность применения освобождения от налогообложения, когда налогоплательщик имеет право на освобождение от уплаты НДС, но это освобождение должно быть документально подтверждено и соответствовать налоговому законодательству.

6. Правильность исчисления налоговой базы по НДС, что предполагает проверку точности расчетов, связанных с налогообложением, а также правильность применения налоговых вычетов.

7. Правильность отражения сумм НДС, подлежащих списанию в дебет счета 68 «Расчеты с бюджетом», и применения налоговых вычетов, что является важной частью правильной отчетности.

8. Соблюдение порядка возмещения из бюджета НДС, включая проверку соблюдения налоговым органом всех процедур и правил, связанных с возмещением НДС, в том числе в случаях, когда налогоплательщик подает заявление на возмещение.

Действия, которые необходимо предпринять для проверки:

1. Проверка своевременности представления налоговых деклараций — проверка проводится с использованием выборочного метода. Необходимо сопоставить фактические сроки представления деклараций с установленными в НК РФ сроками подачи налоговых отчетностей по НДС. Следует обратить внимание на то, что освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика по уплате НДС не освобождает его от обязательства подавать налоговую декларацию.

2. Проверка соответствия, применяемого порядку исчисления и уплаты НДС, заявленному в приказе об учетной политике организации. Важно убедиться, что организация придерживается утвержденной учетной политики и соответствует нормативным требованиям при расчете и уплате НДС.

3. Проверка правильности освобождения от исполнения обязанностей по уплате НДС. Согласно статьям НК РФ организации и индивидуальные предприниматели могут быть освобождены от исполнения этих обязанностей, если их выручка за три предыдущих

календарных месяца не превышала 2 млн рублей. Для этого налогоплательщик должен подать заявление в установленной форме, подтверждая отсутствие реализации подакцизных товаров или минерального сырья.

4. Проверка правильности заполнения отчетности по НДС. Необходимо удостовериться в наличии всех требуемых реквизитов, таких как наименование налогоплательщика, период отчетности, подписи ответственных лиц и правильности заполнения данных, указанных в налоговой декларации. Также важно проверять наличие подписи налогового инспектора, который проводил проверку, с указанием даты.

5. Организация контрольной работы в случае представления налогоплательщиком дополнительной налоговой декларации, а также проверка правильности арифметических подсчетов итоговых сумм НДС, подлежащих уплате в бюджет, зачету или возмещению из бюджета. Важно убедиться в правильности расчетов и в том, что суммы отражены в декларации в соответствии с действующими законодательными нормами.

6. Проверка правильности переноса сумм НДС, начисленных к уплате в бюджет (к возмещению из бюджета). В случае если налогоплательщик подает декларацию по налогу на добавленную стоимость по форме № 1 и по налоговой ставке 0 %, необходимо убедиться в правильности переноса сумм НДС между двумя декларациями, а также в правильности применения налоговой ставки 0 %, если это подтверждается соответствующими документами.

Таким образом, проверка правильности исчисления и уплаты НДС включает в себя комплексный подход, который требует внимательного анализа всех аспектов налоговой отчетности и налоговых деклараций, а также тщательного контроля за соблюдением всех правил и норм, установленных НК РФ.

8.4.6 Проверка облагаемых налогом на добавленную стоимость оборотов по реализации товаров, работ, услуг и прочей реализации

Осуществляется проверка журнала учета счетов-фактур выданных, книги продаж, счетов-фактур выданных, учетной политики в целях налогообложения для определения момента возникновения нало-

гового обязательства: «по оплате» или «по отгрузке». Производится проверка сопоставимости данных налоговой отчетности (деклараций), главной книги, книги продаж. Проверяется порядок ведения журнала выставленных счетов-фактур и книги продаж, своевременности выставления и правильности оформления, счетов-фактур выданных. Проверяется обоснованность применения организацией ст. 149 НК РФ по операциям, не подлежащим налогообложению НДС.

По данным Главной книги устанавливается, какие формы расчетов с поставщиками применяются в организации при расчетах с покупателями (корреспонденции с кредитом счетов 62 и 76):

— безналичные (дебет 51);

— наличные (дебет 50);

— взаимозачет (дебет 60);

— ценными бумагами (дебет 58) и др.

Выявляются редкие записи, оформленные некорректными проводками, операции, связанные с передачей товаров (выполнением работ, оказанием услуг) для собственных нужд организации, в том числе по СМР, выполняемым хозяйственным способом. Обращается внимание на операции по начислению НДС с авансов полученных и иных сумм, связанных с реализацией. Эти операции должны сопровождаться записями по дебету счета 76 «Отложенный НДС» и кредиту счета 68. Распространенной ошибкой является отражение начисления НДС с авансов путем записи: Дебет 62 «Авансы полученные» Кредит 68, эта запись искажает информацию по счету 62 в бухгалтерской отчетности.

Проверяется:

— правильность документального оформления операции по начислению НДС с аванса полученного. В этом случае бухгалтер должен выписать счет-фактуру в одном экземпляре, зарегистрировать в журнале регистрации счетов-фактур выданных и в книге продаж;

— арифметическая правильность исчисления НДС с аванса;

— сверка данных Главной книги с налоговой декларацией по НДС в части начислений по реализации и НДС с авансов полученных;

— правильность начисления НДС налоговыми агентами по операциям, связанным с приобретением товаров, работ, услуг у иностранных лиц, с арендой основных средств у организаций, не являющихся плательщиками НДС и т. д.;

— обеспечение раздельного аналитического учета операций, облагаемых по разным ставкам НДС (0 %, 10 % и 18 %) с обоснованием права применения пониженных ставок.

8.4.7. Сверка данных аналитического, синтетического учета, бухгалтерской и налоговой отчетности

При проведении этой процедуры производится сверка следующих регистров бухгалтерского и налогового учета и отчетности.

Журнал учета полученных счетов-фактур. Общая сумма за налоговый период по учтенным счетам-фактурам должна соответствовать общей сумме кредитовых оборотов за тот же период по счетам учета расчетов с поставщиками и подрядчиками (счета 60, 76).

Журнал учета выданных счетов-фактур. Общая сумма за налоговый период по учтенным счетам-фактурам должна соответствовать общей сумме дебетовых оборотов за тот же период по счетам учета расчетов с покупателями и заказчиками (счета 62, 76);

Книга покупок. Общая сумма НДС по соответствующим графам книги покупок за налоговый период должна соответствовать кредитовому обороту счета 19 в Главной книге и общей сумме сторнировочных записей по авансам, «закрытым» реализацией: Дебет 76, Кредит 68 (сторно).

Книга продаж. Общая сумма НДС по соответствующим графам книги продаж за налоговый период должна соответствовать кредитовому обороту счета 68 в Главной книге.

Форма № 1 «Бухгалтерский баланс». Сумма, указанная по статье «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» на конец периода, должна соответствовать общей сумме:

— НДС по не оплаченным на конец отчетного периода счетам-фактурам;

— НДС по счетам–фактурам, по которым нет подтверждения оприходования ТМЦ (товары в пути);

— НДС по поставкам, не подтвержденным счетами-фактурами (неотфактурованные поставки).

8.5. Возможные нарушения экономического субъекта при исчислении налога на добавленную стоимость

Возможные нарушения экономического субъекта при исчислении НДС:

— ошибки при заполнении книги покупок, книги продаж и счетов фактур;

— нарушения своевременности выставления счетов-фактур;

— отсутствие счетов-фактур и первичных документов, подтверждающих получение товарно-материальных ценностей и услуг;

— нарушение сроков исполнения налоговых обязательств;

— перечисление НДС не по месту нахождения обособленного подразделения;

— нарушения при формировании налогооблагаемой базы НДС;

— заявлен налоговый вычет по НДС без наличия документов, подтверждающих принятие товаров на учет, или договоров с контрагентами;

— неправильная оценка даты реализации товаров, работ, услуг;

— неполное отражение выручки;

— необоснованно используется налоговая ставка по НДС в размере 0 % при реализации товаров на экспорт, т. е. исчисляет НДС при наличии неподтвержденных экспортных операций;

— неправомерно используются пониженные налоговые ставки по НДС;

— не ведется раздельный учет льготных и облагаемых фактов хозяйственной жизни;

— при ведении деятельности по упрощенной системе налогообложения, при выставлении покупателю товаров, работ, услуг счет-фактуры с НДС не уплачивает НДС в бюджет;

— не начислен НДС на сумму передачи материальных ценностей для собственных целей экономического субъекта;

— на безвозмездно полученное имущество не начислен НДС;

— уменьшение налоговой базы на суммы оплаты, частичной оплаты (авансов полученных) в счет предстоящих поставок товаров, работ, услуг;

— строительно-монтажные работы для собственных нужд не облагаются НДС;

— представлен НДС к вычету по счетам-фактурам «проблемных» контрагентов;

— не восстановлен НДС при переходе на специальный налоговый режим;

— налогоплательщик, осуществляющий деятельность по упрощенной системе налогообложения, выставил покупателю счет-фактуру с НДС, но не уплатил его в бюджет.

Тестовые задания:

1. Что является обязанностью налогоплательщика по НДС?

а) Удержать налог с доходов физического лица и перечислить в бюджет.

б) Исчислить, удержать и уплатить НДС в бюджет.

в) Представить декларацию по НДС в налоговый орган.

2. Кто признается налоговым агентом по НДС?

а) Только юридические лица, зарегистрированные в России.

б) Лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию и перечислению налогов в бюджетную систему РФ.

в) Все налогоплательщики НДС.

3. Что является «входящим» НДС?

а) НДС, уплачиваемый покупателем при продаже товаров.

б) НДС, который налогоплательщик уплачивает при приобретении товаров, работ или услуг.

в) НДС, уплачиваемый продавцом при продаже товаров.

4. В каком случае налогоплательщик может применить налоговый вычет по НДС?

а) Если товары или услуги использованы в необлагаемых НДС операциях.

б) Если товары или услуги используются в облагаемых НДС операциях или экспортируются.

в) Если сумма НДС превышает стоимость товара.

5. Что нужно для того, чтобы принять «входной» НДС к вычету?

а) Продавец должен выдать оригинал счета-фактуры.

б) Покупатель должен иметь документы, подтверждающие уплату НДС.

в) Товары должны быть проданы в страну с льготным налогом.

6. Что происходит, если сумма налоговых вычетов по НДС превышает общую сумму исчисленного налога?

а) Налогоплательщик должен заплатить дополнительную сумму налога.

б) Разница подлежит возмещению из бюджета.

в) Разница переносится на следующий налоговый период.

7. Что является основой для применения налогового вычета по НДС?

а) Только счета-фактуры, выставленные продавцом.

б) Любые документы, подтверждающие оплату товара или услуги.

в) Корректировочные счета-фактуры при изменении стоимости товаров.

8. Что такое камеральная проверка по НДС?

а) Проверка, проводимая только при заявлении на возмещение НДС.

б) Контроль налоговыми органами деклараций по НДС для выявления ошибок и расхождений.

в) Проверка, проводимая исключительно на основании запросов налогоплательщика.

9. Какой срок проведения камеральной проверки по НДС установлен по умолчанию?

а) Один месяц с момента подачи декларации.

б) Два месяца, с возможностью продления до трех.

в) Три месяца без возможности продления.

10. Какие источники информации используют налоговые органы для сбора доказательной базы при камеральной проверке?

а) Только налоговые декларации и книги покупок.

б) Подсистема «Анализ банковских документов» и данные федеральных информационных ресурсов.

в) Только счета-фактуры.

11. Когда налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику об окончании камеральной проверки?

а) Только в случае обнаружения нарушений.

б) В течение семи рабочих дней после окончания проверки, если декларация содержит заявку на возмещение НДС.

в) Обязательно в любой ситуации по завершении проверки.

12. Что происходит, если в декларации по НДС обнаружены отклонения в ходе камеральной проверки?

а) Камеральная проверка завершается без дальнейших действий.

б) Проводится углубленная проверка.

в) Платеж по налогу автоматически списывается с налогоплательщика.

13. Какие решения могут быть приняты по результатам камеральной налоговой проверки НДС при заявке на возмещение налога?

а) Только решение об отказе в возмещении.

б) Решение о возмещении полностью, частично или отказе в возмещении.

в) Только решение о возмещении в полном объеме.

14. Какой документ составляется после камеральной налоговой проверки, если выявлены нарушения законодательства?

а) Протокол осмотра территории.

б) Акт камеральной налоговой проверки.

в) Докладная записка для руководителя.

15. Каковы действия налогоплательщика после получения акта камеральной проверки?

а) Налогоплательщик обязан немедленно оплатить все штрафы и пени.

б) Налогоплательщик имеет право в течение одного месяца представить возражения.

в) Налогоплательщик должен согласиться с актом и не имеет права на возражения.

16. Перечень реализуемых товаров (выполненных работ, предоставляемых услуг), освобождаемых от НДС:

а) Является единым на всей территории РФ.

б) Может быть расширен субъектом РФ.

в) Может быть изменен нормативными актами федерального законодательства о налогах и сборах, но в строгом соответствии с НК РФ.

17. Счет-фактура подписывается:

а) Руководителем и главным бухгалтером организации.

б) Руководителем, главным бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными на то приказом по организации или доверенностью от имени организации.

в) Руководителем или иным уполномоченным лицом организации.

18. При реализации на территории РФ товаров (работ, услуг) за иностранную валюту НДС взимается:

а) В рублевом эквиваленте по курсу ЦБ РФ, действующему на дату реализации.

б) Исключительно в иностранной валюте.

в) В иностранной валюте или рублевом эквиваленте по курсу ЦБ РФ, действующему на день уплаты налога.

Контрольные вопросы

1. Рекомендации по проверке полноты определения налоговой базы по НДС.
2. Проверка сопоставимости данных налоговой отчетности, бухгалтерского учета и книги продаж.
3. Проверка ведения журнала учета выставленных счетов-фактур и книги продаж, своевременности выставления.
4. Проверка правильности оформления счетов-фактур.
5. Проверка операций, не подлежащих налогообложению НДС.
6. В чём заключается экономическая сущность НДС?
7. Проверка соблюдения положений учетной политики.
8. Проверка полноты определения налоговой базы по НДС.
9. Проверка сопоставимости данных налоговой отчетности, бухгалтерского учета и книг продаж.

10. Проверка правильности формирования налоговых вычетов по НДС.

11. Рекомендации по проверке полноты определения налоговой базы по НДС.

12. Какие условия необходимо выполнять лицам, претендующим на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС?

13. Как следует понимать налогообложение по ставке 0 %?

14. При реализации каких товаров действуют ставки 10 %?

15. Что такое налоговые вычеты по НДС и какие виды налоговых вычетов существуют?

16. Как рассчитываются налоговые вычеты при наличии облагаемых и не облагаемых НДС операций?

17. Как учитывают НДС организации, перешедшие на специальные режимы налогообложения?

18. В каких случаях суммы НДС, возмещённые из бюджета, подлежат восстановлению и уплате в бюджет?

ГЛАВА 9. ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ ПРОВЕРОК ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ

9.1. Организация и методика проверки расходов по налогу на прибыль

Плательщиками налога на прибыль экономических субъектов и, соответственно, подлежащих проверке, являются любые юридические лица, у которых возникает объект налогообложения, вне зависимости от цели их создания, как коммерческие, так и некоммерческие организации.

В то же время некоторые экономические субъекты не являются плательщиками налога на прибыль, поскольку применяют специальные режимы налогообложения. К таким субъектам относятся:

— организации, уплачивающие единый сельскохозяйственный налог;

— организации, которые в установленном порядке перешли на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности;

— организации, уплачивающие налог на игорный бизнес.

Тем не менее, эти организации не освобождаются от обязательств по уплате налога на прибыль, если они одновременно ведут предпринимательскую деятельность, которая не подлежит налогообложению в рамках указанного специального режима, такого как единый налог или налог на игорный бизнес.

Кроме того, такие организации не освобождаются от обязательств налогового агента по удержанию налогов с доходов, которые выплачиваются из источников.

Иностранные организации, осуществляющие деятельность на территории Российской Федерации через постоянные представительства, обязаны уплачивать налог на прибыль в той части, которая относится к деятельности их постоянного представительства.

При проверке объектов налогообложения следует помнить, что в ст. 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

В гл. 25 НК РФ прибылью признается:

— для российских организаций — полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов;

— для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, — полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов;

— для иных иностранных организаций — доходы, полученные от источников в РФ.

Проверка порядка определения доходов происходит в соответствии со ст. 248 НК РФ, где представлен порядок определения доходов и классификация доходов.

При определении налоговой базы не учитываются доходы, порядок определения которых установлен ст. 251 НК РФ.

Обязательные к применению формы регистров налогового учета в законодательстве отсутствуют. В ст. 314 НК РФ указано, что экономические субъекты самостоятельно определяют, какие регистры использовать в своей деятельности. Следует учитывать, что регистры налогового учета экономических субъектов должны включать ряд обязательных реквизитов: наименование регистра; дату составления; измерители операций в натуральном (по возможности) и в денежном выражении; наименование фактов хозяйственной жизни; подпись и расшифровку подписи работника, ответственного за заполнение регистров.

Основным условием признания расходов при определении налога на прибыль является их документальное подтверждение (п. 1 ст. 252 НК РФ). В НК РФ не представлен порядок составления документов и перечень документов, которые должны быть оформлены в подтверждение расходов.

Порядок оформления первичных учетных документов определен ст. 9 федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

При проверке доходов и расходов при расчете налога на прибыль налоговыми органами рассматриваются документы первичного учета:

— накладные, акты, путевые листы, товарные и кассовые чеки и т. д, подтверждающие расходы и доходы;

— другие документы, прямо или косвенно подтверждающие понесенные затраты: приказы, договоры, таможенные декларации, командировочные удостоверения, документы, оформленные по обычаям делового оборота той страны, на территории которой произведены затраты (например, инвойсы, ваучеры), и т. д.

При проверке налоговые органы обращают внимание на перечень доходов, не учитываемых в качестве облагаемых налогом на прибыль, который приведен в ст. 251 НК РФ.

В ст. 252 НК РФ указано, что «налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы».

В ст. 253 НК РФ приведена классификация расходов:

«1. Расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя:

1) расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);

2) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;

3) расходы на освоение природных ресурсов;

4) расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;

5) расходы на обязательное и добровольное страхование;

6) прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

2. Расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на:

1) материальные расходы;

2) расходы на оплату труда;

3) суммы начисленной амортизации;

4) прочие расходы.»

Основными направлениями проверки налога на прибыль являются изучение:

— расходов на амортизацию;

— реализации амортизируемого и прочего имущества;

— расходов на ремонт основных средств;

— расходов на оплату труда;

— командировочных расходов;

— расходов на подготовку и переподготовку кадров;

— представительских расходов;

— расходов на страхование;

— расходов на НИОКР;

— курсовых разниц в целях налога на прибыль;

— формирования резервов;

— переноса убытков на будущее;

— расходов, не учитываемых при налогообложении прибыли;

— льгот по налогооблагаемой базе;

— ставок по налогу на прибыль;

— инвестиционных налоговых вычетов.

При составлении плана проверки налога на прибыль налоговые органы учитывают особенности деятельности налогоплательщика.

Приведем некоторые разделы плана проверки налогового учета налога на прибыль:

— наличие и положения учетной политики для целей налогообложения, которая должна быть утверждена соответствующим приказом (распоряжением) руководителя;

— наличие и правильность заполнения первичных учетных документов (включая справки бухгалтера);

— наличие и правильность заполнения аналитических регистров налогового учета в соответствии со ст. 314 НК РФ;

— правильность расчета налоговой базы в соответствии со ст. 315 НК РФ;

— порядок налогового учета в соответствии со ст. 316, 317, 318, 319, 320, 324, 324.1, 325, 326, 327, 328, 329 НК РФ;

— особенности ведения налогового учета, принимая во внимание положения ст. 321, 321.1, 322, 323, 330, 331, 332, 333 НК РФ;

— наличие, правильность заполнения и сроки представления деклараций по налогу на прибыль в соответствии со ст. 289 НК РФ.

При проверке правильности исчисления налоговой базы по налогу на прибыль налоговые органы действуют сообразно ст. 274–283, 290–310 НК РФ.

Налоговые органы при проверке налога на прибыль учитывают особенности определения налоговой базы, вызванные своеобразием работы налогоплательщиков по ряду видов экономической деятельности, ориентируясь, при этом, на следующие статьи НК РФ:

— по банковской деятельности — ст. 290–292;

— по страховым организациям (страховщикам) — ст. 293, 294, 294.1;

— по негосударственным пенсионным фондам — ст. 295, 296 ;

— по кредитным потребительским кооперативам и микрофинансовым организациям — ст. 297.1, 297.2, 297.3;

— по участникам рынка ценных бумаг — ст. 298, 299;

— по клиринговым организациям — ст. 299.1, 299.2;

— по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок — ст. 301–305 и 326, 327;

— по иностранным организациям — ст. 307–310.

При проверке налоговых ставок по налогу на прибыль налоговые органы действуют согласно ст. 284 НК РФ.

При заявлении льготы по налогооблагаемой базе или снижению налоговой ставки налогоплательщику могут быть направлены требования налоговых органов о подтверждении права применения льгот в виде пояснений и подтверждающих копий документов.

При проведении налоговой проверки по налогу на прибыль в Российской Федерации налоговые органы имеют право запрашивать различные документы, которые помогут им проверить правильность исчисления и уплаты налога.

Прежде всего, налоговые инспекторы должны запросить бухгалтерскую отчетность организации. Это включает в себя баланс, отчет о финансовых результатах, а также отчет о движении денежных средств. Эти документы дают полное представление о финансовом состоянии компании и позволяют проанализировать ее прибыль.

Кроме того, важным являются налоговые декларации по налогу на прибыль за соответствующие проверяемые периоды. В декларации должны быть указаны все доходы, вычеты и расчеты налога, что поможет в выявлении возможных расхождений в отчетности и реальными экономическими активами.

Налоговые инспекторы также запрашивают первичную документацию, относящуюся к доходам и расходам. Это могут быть счета-фактуры, накладные, акты выполненных работ и иные документы, подтверждающие операционные сделки. Подтверждение расходов особенно важно, поскольку многие из них могут быть оспорены и подвергнуты детальной проверке.

Также значимыми будут договоры, в которых указаны условия сделок, а также документы, подтверждающие выполнение обязательств, что дополняет первичную документацию и позволяет наглядно удостовериться в правомерности начисленных расходов и доходов.

Не менее важными являются документы, касающиеся учета и оценки запасов, а также амортизации основных средств и нематериальных активов. Запрос этих данных поможет установить правиль-

ность учета и соответствие применяемых методов бухгалтерского учета действующему законодательству.

В случае если организация использует налоговые льготы или специальные режимы налогообложения, налоговые органы могут запросить документацию, подтверждающую право на такие льготы. Это может быть как финансовая отчетность, так и специальные справки и заключения.

Налоговая инспекция также может попросить у налогоплательщика пояснения по отдельным операциям или положениям учета, а также иные документы, которые, по мнению налоговой службы, могут повлиять на корректность исчисления налога на прибыль.

Таким образом, процесс запроса документов при налоговой проверке по налогу на прибыль требует внимательного подхода и всестороннего анализа финансово-хозяйственной деятельности организации. Это помогает не только проверить соответствие законодательства, но и выявить возможные нарушения и, в случае необходимости, скорректировать свою деятельность для уменьшения рисков несоответствий. Требовать объяснения или разъяснения по выявленным несоответствиям в документах, а также запросить дополнительные сведения о взаимоотношениях с контрагентами.

Это может быть необходимо для оценки надежности поставщиков или покупателей, а также для проверки обоснованности применяемых налоговых вычетов и вычетов по НДС.

Кроме того, важным аспектом проверок может быть анализ систем внутреннего контроля компании. Налоговые органы могут запросить внутренние документы, регулирующие учет и отчетность, положения о бухгалтерском учете, а также инструкции и методические рекомендации, используемые в процессе финансовой отчетности. Такие документы помогут установить, насколько эффективно организована система учета и насколько она соответствует требованиям законодательства.

Необратимой частью процесса проверки является общение с руководством и сотрудниками налогоплательщика. Это может включать в себя беседы и интервью, в ходе которых могут быть заданы вопросы о различных аспектах финансовой деятельности компании, таких как учет доходов и расходов, применение налоговых скидок и особенностей расчетов с поставщиками.

Также стоит отметить, что проверка может включать в себя анализ внешнеэкономической деятельности, если компания имеет международные операции. Налоговые органы имеют право запросить документы, касающиеся внешнеэкономических сделок, таких как контракты, документы по валютному контролю, а также информацию о внешнеэкономических контрагентах.

В случае выявления нарушений налоговые органы вправе накладывать санкции, требовать уплаты недоимок и штрафов. Поэтому важно обеспечить наличие всех необходимых документов и их правильное оформление, чтобы избежать неприятных последствий во время налоговой проверки. Компании стоит заранее позаботиться о порядке ведения бухгалтерии, правильности документации и наличии всех нужных отчетов, чтобы минимизировать риски налоговых претензий.

Чтобы избежать проблем с налоговыми органами и упрощение процесса проверки, компании желательно наладить систематическое ведение документации. Следует уделять внимание своевременному оформлению всех первичных документов, ведению бухгалтерского учета в соответствии с действующими нормами и стандартами, а также регулярному анализу налоговых рисков. Это позволит не только упростить взаимодействие с налоговыми органами, но и обеспечит большую финансовую дисциплину в ведении бизнеса.

9.2. Камеральная проверка декларации по налогу на прибыль

Определение камеральной налоговой проверки декларации по налогу на прибыль и порядок ее проведения представлены в ст. 88 НК РФ. В соответствии с п. 1 ст. 88 НК РФ «камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) или заявления, указанного в п. 1 ст. 221.1 НК РФ, и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа».

В случае непоступления декларации по налогу на прибыль (расчета) от налогоплательщика в установленный срок налоговый орган имеет право осуществить камеральную налоговую проверку на основе имеющихся у него документов (информации) о нем.

Камеральная налоговая проверка по налогу на прибыль проводится за тот отчетный (налоговый) период, который указан в налоговой декларации, в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) — п. 2, 10 ст. 88 НК РФ.

В ходе камеральной налоговой проверки налоговый орган рассматривает:

— правильность отражения в карточке «Расчеты с бюджетом» налогоплательщика начислений по представленным налоговым декларациям;

— протокол разногласий по результатам арифметического контроля и протокол проверки по контрольным соотношениям, сформированный при вводе данных налоговых деклараций (расчетов) в АИС «Налог»;

— контроль с помощью QBE-запросов и аналитических выборок в целях сопоставления показателей налоговых деклараций (расчетов) и бухгалтерской отчетности и иных данных, содержащихся в информационных ресурсах налогового органа, информации внешних источников, правильности исчисления налоговой базы, проверки обоснованности применения налоговых льгот, налоговых ставок, а также в целях проверки полноты представления налоговых деклараций (расчетов) и т. д.;

— сформированный и обобщенный протоколы сопоставления показателей налоговых деклараций (расчетов) и бухгалтерской отчетности и иных данных, содержащихся в информационных ресурсах налогового органа, а также информации внешних источников;

— построчный контроль данных налоговых деклараций. При необходимости сопоставляют показатели текущей декларации с ранее представленными, проводят необходимые мероприятия налогового контроля;

— сопоставление показателей деклараций (расчетов) и бухгалтерской отчетности с показателями по аналогичным налогоплательщикам и со среднеотраслевыми показателями (возможно, по предыдущим периодам), в случае значительного отклонения устанавливают причину расхождений.

— своевременность представления деклараций в налоговые органы.

При получении декларации с убытком, выявлении ошибок, расхождений и несоответствий с другими сведениями налоговый орган направляет налогоплательщику требование о предоставлении пояснений по выявленным несоответствиям или внесении соответствующих исправлений в декларацию (п. 3 ст. 88 НК РФ).

Пояснения налогоплательщика должны быть направлены налоговому органу любым доступным организации способом в течение пяти рабочих дней со дня получения требования (п. 3 ст. 88 НК РФ). В подтверждение данных, входящих в пояснения, налогоплательщик имеет право дополнительно предоставить бухгалтерские и налоговые регистры, а также любые другие документы (п. 4 ст. 88 НК РФ).

В случае если в ходе камеральной налоговой проверки не выявлено нарушений, то камеральная проверка автоматически завершается без составления каких-либо дополнительных документов.

В случае выявления налоговым органом в декларации по налогу на прибыль ошибки и/или противоречия применяется особый порядок взаимодействия с налогоплательщиком.

При выявлении нарушения налоговый орган в течение десяти рабочих дней с даты завершения проверки составляет акт камеральной налоговой проверки и вручает его налогоплательщику не позднее пяти рабочих дней после даты составления.

Налогоплательщик имеет право в течение одного месяца с момента получения акта камеральной налоговой проверки направить свои возражения. Эти возражения должны быть представлены в письменной форме и могут касаться тех аспектов, которые налогоплательщик считает ошибочными или неправомерными в акте проверки.

После того как возражения будут представлены, они подлежат рассмотрению руководителем налогового органа. Рассмотрение возражений осуществляется в течение десяти рабочих дней, начиная с дня, следующего за истечением срока, установленного для подачи возражений. В ходе этого процесса налоговый орган тщательно изучает все представленные возражения и анализирует их в контексте законности и обоснованности.

По итогам рассмотрения возражений выносится официальное решение, которое может заключаться либо в принятии решения о привлечении налогоплательщика к ответственности, либо в отказе от привлечения к ответственности. Решение принимается с учетом

всех представленных документов, доказательств и доводов налогоплательщика.

Приведем несколько ошибок налогоплательщиков при расчете налога на прибыль:

— в доходы не включена просроченная кредиторская задолженность;

— в доходах не отражаются безвозмездно полученные ценности;

— экономический субъект ошибочно не отражает сумму полученного дохода;

— в расходах на оплату труда учитываются выплаты работникам, не предусмотренные трудовым договором;

— экономический субъект учитывает расходы, подтвержденные неверно оформленными первичными документами;

— расходы на модернизацию и реконструкцию необоснованно списываются как ремонтные работы;

— списываются расходы процентов по кредитам, превышающие максимальный возможные размер;

— экономический субъект не приостанавливает начисление амортизации при проведении работ по реконструкции или модернизации сроком более двенадцати месяцев.

Тестовые задания:

1. Не являются плательщиками налога на прибыль:

а) Центральный банк Российской Федерации.

б) Страховые организации.

в) Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения.

2. Убытки от реализации основных средств:

а) Уменьшают прибыль.

б) Не уменьшают прибыль.

в) Уменьшают прибыль, но для целей налогообложения восстанавливаются.

3. Отчет о прибылях и убытках составляется:

а) Только «по отгрузке».

б) Только «по оплате».

в) «По отгрузке» или «оплате» в зависимости от выбранного метода налогообложения.

4. Организации, осуществляющие внешнеэкономическую деятельность, при определении прибыли исключают из выручки:

а) Налог на добавленную стоимость.

б) Экспортные пошлины.

в) Налог на добавленную стоимость и экспортные пошлины.

5. Организации, в состав которых входят территориально обособленные структурные подразделения, не имеющие отдельного баланса и расчетного (текущего, корреспондентского) счета, уплачивают налог на прибыль по месту нахождения этих подразделений:

а) Пропорционально объемам выручки от реализации продукции (работ, услуг).

б) Исходя из выручки и сметы затрат по каждому подразделению.

в) Пропорционально сумме среднесписочной численности персонала и остаточной стоимости амортизируемого имущества деленной на два.

6. В состав расходов от внереализационных операций включаются:

а) Убытки по совместной деятельности.

б) Налог на имущество организаций.

в) Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

7. При осуществлении различных видов деятельности общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются:

а) Пропорционально размеру выручки, полученной от каждого вида деятельности.

б) Пропорционально прямым затратам.

в) Пропорционально среднесписочной численности персонала по каждому виду деятельности.

8. Не облагаются налогом на прибыль доходы:

а) В виде сырья, безвозмездно полученного от учредителей организации.

б) В виде полученного в форме залога имущества или имущественных прав.

в) В виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде.

9. Квартальные авансовые платежи налога на прибыль уплачивают:

а) Все предприятия.

б) Все предприятия, кроме бюджетных учреждений и не перешедших на ежемесячную уплату в бюджет налога на прибыль.

в) Все предприятия, у которых за предыдущие четыре квартала доход от реализации товаров (работ, услуг) не превысил в среднем 3 000 000 руб. в квартал.

10. Уплата в бюджет ежемесячных авансовых платежей налога на прибыль производится:

а) До 10-го числа каждого месяца.

б) До 15-го числа каждого месяца.

в) До 28-го числа каждого месяца.

11. В каком случае налоговый орган может провести камеральную налоговую проверку по налогу на прибыль без подачи декларации налогоплательщиком?

а) Если налогоплательщик подал декларацию с ошибками.

б) Если декларация не поступила в установленный срок.

в) Если налогоплательщик подал декларацию поздно.

12. Где проводится камеральная налоговая проверка декларации по налогу на прибыль?

а) По месту нахождения налогоплательщика.

б) По месту нахождения налогового органа.

в) В любом месте, удобном для налогоплательщика.

13. Какой из этих расходов не относится к расходам, связанным с производством и реализацией товаров?

а) Расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки.

б) Расходы на содержание и эксплуатацию основных средств.

в) Расходы на аренду офисных помещений.

14. Что налоговый орган должен учитывать при составлении плана проверки налога на прибыль?

а) Только общие налоговые обязательства организации.

б) Особенности деятельности налогоплательщика и соответствующие статьи НК РФ.

в) Размер прибыли организации.

15. Какие документы налоговые органы проверяют для подтверждения расходов при расчете налога на прибыль?

а) Только бухгалтерские отчеты.

б) Накладные, акты, путевые листы, товарные и кассовые чеки и другие документы.

в) Только налоговые декларации.

16. Какие организации не являются плательщиками налога на прибыль по общему правилу?

а) Организации, уплачивающие налог на игорный бизнес.

б) Организации, уплачивающие единый сельскохозяйственный налог и перешедшие на упрощенную систему налогообложения.

в) Все организации, зарегистрированные в РФ.

17. В рамках камеральной проверки налога на прибыль налоговый орган проверяет:

а) Только арифметическую точность в декларации.

б) Сопоставление показателей налоговых деклараций с бухгалтерской отчетностью и внешними источниками.

в) Соответствие отчетности среднеотраслевым показателям исключительно.

18. Какую роль играет учетная политика для целей налогообложения в процессе налоговой проверки?

а) Налоговый орган не обращает внимания на учетную политику организации.

б) Налоговая проверка невозможна без наличия утвержденной учетной политики для целей налогообложения.

в) Учетная политика является обязательной, но налоговый орган проверяет только налоговые декларации.

Контрольные вопросы

1. Кто обязан уплачивать налог на прибыль?
2. Как распределяются доходы, получаемые организациями, по категориям?
3. Что входит в перечень объектов налогообложения?
4. Какие виды расходов исключаются из состава затрат при расчете налога?
5. Как осуществляется планирование налоговых проверок по налогу на прибыль и обязательствам перед бюджетом?
6. Оценка системы учета и внутреннего контроля. Определение общего уровня существенности при аудите финансовой отчетности.
7. Анализ учетной политики и влияние на прибыль расхождений в налоговом и бухгалтерском учете. Определение ключевых по риску областей в ходе планирования проверки в области налога на прибыль и обязательств перед бюджетом.
8. Каковы методы начисления амортизации? Раскройте их сущность.
9. Какие расходы учитываются в целях налогообложения в пределах норм?
10. Каков состав внереализационных расходов, учитываемых для целей налогообложения?
11. Что такое резервы и в каких случаях у организации есть право их создавать?
12. Какие существуют методы определения доходов и расходов для расчёта налога на прибыль?
13. Каков порядок переноса убытков на будущее?
14. Каковы отчётные (налоговые) периоды по налогу на прибыль?
15. Каков порядок исчисления и уплаты налога на прибыль?

16. Организация и методика проверки расходов по налогу на прибыль и обязательств перед бюджетом.

17. Планирование проверки по налогу на прибыль и обязательств перед бюджетом.

18. Анализ учетной политики и влияние на прибыль расхождений в налоговом и бухгалтерском учете.

19. Какие действия должны быть предприняты при камеральной налоговой проверке, если налогоплательщик допустил ошибки?

20. Какие наиболее частые нарушения встречаются при расчете налога на прибыль?

21. Что обязан предпринять налогоплательщик в случае выявления ошибок в декларации по налогу на прибыль в ходе камеральной проверки?

ГЛАВА 10. ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ ПРОВЕРОК СПЕЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ

10.1. Понятие специальных режимов налогообложения

В ст. 18 НК РФ говорится, что «специальные налоговые режимы устанавливаются НК РФ и применяются в случаях и порядке, которые предусмотрены НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах. Специальные налоговые режимы могут быть установлены также федеральными законами, принятыми в соответствии с НК РФ, предусматривающими проведение экспериментов по установлению специальных налоговых режимов.

Специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных статьями 13-15 НК РФ».

В настоящее время в РФ действует 6 специальных налоговых режимов:

1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);

2) упрощенная система налогообложения;

3) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;

4) патентная система налогообложения;

5) налог на профессиональный доход (в порядке эксперимента);

6) автоматизированная упрощенная система налогообложения (в порядке эксперимента) (п. 2 ст. 18 НК РФ).

Целью введения специальных налоговых режимов является снижение налоговой нагрузки на налогоплательщиков и предоставление ряда льгот малому бизнесу.

Учет доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих деятельность с использованием систем налогообложения для ЕСХН, УСН и патентной системы, производится:

— в книге учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);

— книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения;

— книге учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, а также порядков их заполнения.

Порядок заполнения указанных книг учета доходов и расходов и их формы представлены в приказе ФНС России от 07.11.2023 № ЕА-7-3/816@.

10.2. Налоговая проверка организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложении для сельскохозяйственных товаропроизводителей

В п. 1 ст. 346.1. НК РФ указано, что «система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) (ЕСХН) устанавливается НК РФ и применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством РФ о налогах и сборах».

Переход к ЕСХН организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся сельскохозяйственными товаропроизводителями, происходит добровольно (п. 2 ст. 346.1. НК РФ).

В п. 3 ст. 346.1. НК РФ говорится, что «организации, являющиеся налогоплательщиками ЕСХН, **освобождаются** от обязанности по уплате налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций (в части имущества, используемого при производстве сельскохозяйственной продукции, первичной и последующей (промышленной) переработке и реализации этой продукции, а также при оказании услуг сельскохозяйственными товаропроизводителями).

Иные налоги, сборы и страховые взносы уплачиваются организациями, перешедшими на уплату ЕСХН, в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах.

Индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками ЕСХН, **освобождаются** от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц, налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности (в части имущества, используемого при производстве сельскохозяйственной продукции), первичной и последующей (промышленной) переработке и реализации этой продукции, а также при оказании услуг сельскохозяйственными товаропроизводителями).

Иные налоги, сборы и страховые взносы уплачиваются индивидуальными предпринимателями, перешедшими на уплату ЕСХН, в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах».

Налогоплательщиками ЕСХН признаются организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями и перешедшие на уплату ЕСХН в порядке, установленном гл. 26.1. НК РФ (п. 1 ст. 346.2.).

Перечень организаций и индивидуальных предпринимателей, которые могут быть признаны сельскохозяйственными товаропроизводителями, приведен в п. 2 ст. 346.2. НК РФ.

Налоговые органы проверят соответствие налогоплательщика критериям применения ЕСХН. Доход от сельскохозяйственной деятельности налогоплательщика, перешедшего на ЕСХН, должен составлять не менее 70 %.

Не вправе применять ЕСХН: организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров (за исключением подакцизного винограда, вина, игристого вина (шампанского), виноматериалов, виноградного сусла, произведенных из винограда собственного производства организации), осуществляющие деятельность в сфере игорного бизнеса, а также казенные, бюджетные и автономные учреждения.

Объектом налогообложения признаются доходы, уменьшенные на величину расходов (с. 346.4 НК РФ).

Порядок определения и признания доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих ЕСХН, приведен в ст. 346.5. НК РФ. При проверках применения ЕСХН нало-

говые органы рассматривают правомерность включения в налоговую базу понесенных расходов.

Проверке подлежит правомерность соблюдения норм, регулирующих остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов. При переходе организации на уплату ЕСХН в учете на дату такого перехода отражается остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств и приобретенных (созданных самой организацией) нематериальных активов, которые оплачены до перехода на уплату ЕСХН, в виде разницы между ценой приобретения (сооружения, изготовления, создания самой организацией) основных средств и нематериальных активов и суммой начисленной амортизации.

Налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов (ст. 346.6. НК РФ). Налоговые органы осуществляют проверку налоговой базы, которая формируется нарастающим итогом с начала налогового периода.

Налоговые органы контролируют срок представления деклараций — не позднее 25 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Объектом проведения камеральной налоговой проверки индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения, является налоговая декларация или расчет, поданные в отношении ЕСХН.

Срок проведения камеральной проверки налоговой декларации по ЕСХН — три месяца, который начинается со дня ее представления. В случае представления налоговой декларации почтой — срок отсчитывается с даты получения документа налоговой службой (письмо Минфина № 03-02-07/1/85955). В случае представления уточненной декларации по ЕСХН за тот же период в течение трехмесячного срока камеральная проверка предыдущего отчета прекращается и начинается проверка вновь поданной декларации, срок проведения проверки отсчитывается заново.

Поступившая декларация по ЕСХН рассматривается в автоматическом режиме, где проверяются корректность заполнения декларации и соответствие контрольных соотношений, а также соответствие показателей данным, имеющимся у налоговых органов (например, данным из отчетности контрагентов или документам, ранее представленным самим налогоплательщиком).

При наличии отклонений контрольных соотношений в декларации инспекторы налоговой службы проводят углубленную камеральную проверку, о проведении которой уведомляется налогоплательщик. Налогоплательщику сообщается о выявленных ошибках и несоответствий контрольных соотношений и предъявляется требование в течение пяти дней представить необходимые пояснения или направить уточненную налоговую декларацию. Налоговая служба может направить налогоплательщику уведомление о приглашении для представления пояснений. Налогоплательщик может подать в налоговый орган документы, подтверждающие достоверность данных в первичном отчете (например, выписки из регистров бухгалтерского учета. Налоговый орган рассматривает все представленные документы и делается вывод о наличии нарушения налогового законодательства.

Углубленная проверка налоговой декларации по ЕСХН также может быть проведена и по другим основаниям:

— при наличии в декларации по ЕСХН убытка за отчетный год;

— при подаче уточненной декларации, в которой сумма налога к уплате в бюджет уменьшилась по сравнению с суммой, указанной в первоначальной декларации;

— при участии сельхозпроизводителя в обороте прослеживаемых товаров (п. 8.9 ст. 88 НК РФ). В этом случае налоговая служба может запросить для проверки счета-фактуры, первичные и другие документы, относящиеся к операциям с товарами, подлежащими прослеживаемости.

10.3. Налоговая проверка организаций и индивидуальных предпринимателей, перешедших на упрощенную систему налогообложения

Налоговые проверки налогоплательщиков, осуществляющих свою деятельность с использованием упрощенной системы налогообложения (УСН), практически не отличаются от проверок налогоплательщиков, работающих по общей системе налогообложения.

УСН организациями и индивидуальными предпринимателями применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах *(п. 1 ст. 346.11 НК РФ)*.

Налогоплательщиками признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН и применяющие ее в порядке, установленном гл. 26.2 НК РФ (п. 1 ст. 346.12 НК РФ).

Полный перечень организаций, которые не вправе применять УСН, приведен в п. 3 ст. 346.12 НК РФ, среди них выделим: организации, имеющие филиалы; банки; страховщики; негосударственные пенсионные фонды; инвестиционные фонды; ломбарды; казенные и бюджетные учреждения; иностранные организации.

Применение УСН организациями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций. Организации, применяющие УСН, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией. Иные налоги, сборы и страховые взносы уплачиваются организациями, применяющими УСН, в соответствии с законодательством о налогах и сборах *(п. 2 ст. 346.11 НК РФ)*.

ИП, работающие по УСН, уплачивают единый налог по данному режиму налогообложения вместо НДФЛ, налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности). Также экономические субъекты и ИП, осуществляющие свою деятельность по УСН, освобождаются от уплаты НДС (кроме НДС, подлежащего уплате в бюджет при ввозе товаров на таможенную территорию РФ). Все остальные налоги уплачиваются экономическими субъектами и ИП в соответствии с НК РФ. Также экономические субъекты и ИП, применяющие данный режим, исполняют обязанности налоговых агентов.

Налоговой проверке подлежит правомерность применения УСН и соответствие экономического субъекта и ИП критериям по доходам, стоимости основных средств, числу сотрудников, участию других юридических лиц в уставном капитале.

Рассмотрим основные элементы единого налога при УСН, подлежащих налоговой проверке экономических субъектов и ИП.

Объект налогообложения. Самостоятельно налогоплательщик осуществляет выбор налога, который может являться либо доходом со ставкой 6 %, либо доходом, уменьшенным на величину расходов со ставкой 15 %.

При проверке налогоплательщика на УСН, осуществляющий деятельность с доходом, уменьшенным на величину расходов, налоговые органы тщательно изучают их обоснованность, соблюдение порядка признания расходов, наличие первичных подтверждающих документов.

При проверке налогоплательщика на УСН, осуществляющий деятельность с доходом со ставкой 6 %, налоговые органы не проверяют расходы. При проверке доходов внимательно рассматривают реальность фактов хозяйственной жизни.

Проверке подвергается состав доходов и расходов налогоплательщика. Порядок определения доходов установлен ст. 346.15. НК РФ, а порядок определения расходов приведен в ст. 346.15. НК РФ. Обратим внимание на то, что перечень расходов по УСН — закрытый.

Выделим ряд отличий, присущих использованию УСН.

1. Материальные расходы, расходы на оплату труда, а также оплата процентов за пользование заемными средствами и оплата услуг третьих лиц признаются расходами в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности — в момент такого погашения.

2. Расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, учитываются в составе расходов по мере реализации этих товаров.

3. Расходы на уплату налогов и сборов признаются в составе расходов в том размере, в котором они были фактически уплачены налогоплательщиком.

4. Расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение или создание нематериальных активов отражаются в составе затрат в последнее число отчетного или налогового периода в размере уплаченных сумм. При этом указанные расходы принимаются только по оплаченным основным средствам или нематериальным активам, используемым при осуществлении предпринимательской деятельности.

5. Если налогоплательщиком продавцу в оплату приобретаемых товаров, работ, услуг или имущественных прав выдан вексель, то

расходы по приобретению товаров, работ, услуг или имущественных прав могут быть учтены только после оплаты векселя.

Экономические субъекты и ИП обязаны вести следующие виды учета и отчетности:

— первичный учет и формировать в установленном порядке первичные документы;

— бухгалтерский учет основных средств и нематериальных активов;

— налоговый учет на основе книги учета доходов и расходов;

— учет показателей по налогам, сборам, взносам (в т. ч. в качестве налоговых агентов);

— соблюдать порядок ведения расчетно-кассовых операций;

— представлять статистическую отчетность.

Выездная проверка при УСН

При проведении выездной налоговой проверки УСН потребуется представить все документы, связанные с упрощенной деятельностью, в том числе бухгалтерские.

Выездная налоговая проверка, в соответствии с п. 8 ст. 89 НК РФ, начинается с момента принятия налоговым органом решения о ее проведении. Стандартная продолжительность такой проверки составляет до двух месяцев, однако в некоторых случаях этот срок может быть увеличен до четырех-шести месяцев, как указано в п. 6 ст. 89 НК РФ. Основания для продления срока проверки перечислены в приложении 6 к приказу ФНС России № ММВ-7-2/628@ от 07.11.2018.

Когда речь идет о налогоплательщиках, использующих УСН, выездная проверка может охватывать их деятельность за последние три года. В процессе проверки тщательно анализируются все документы организации, включая бухгалтерские. В случае необходимости, налоговые органы могут проводить инвентаризацию, осмотр, изъятие документов и другие специальные мероприятия, связанные с налоговым контролем.

По итогам выездной налоговой проверки при УСН выдается справка, а через два месяца — акт налоговой проверки (п. 1 ст. 100 НК РФ).

Камеральная проверка при УСН

Если в результате проверки выявляются нарушения налогового законодательства, проверяющими в десятидневный срок после ее завершения составляется акт. Такой порядок указан в п. 1 ст. 100 НК РФ.

Камеральная проверка при УСН проводится при получении налоговой отчетности на территории налогового органа без выезда к налогоплательщику в срок не более трех месяцев. По завершении камеральной проверки и выявлении нарушений в течение десяти дней формируется акт налоговой проверки.

10.4. Налоговая проверка индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения

Патентная система налогообложения устанавливается НК РФ, вводится в действие законами субъектов РФ и применяется на территориях данных субъектов РФ.

Налогоплательщиками признаются индивидуальные предприниматели, перешедшие на патентную систему налогообложения.

В соответствии п. 5 ст. 346.43 НК РФ «при применении патентной системы налогообложения индивидуальный предприниматель вправе привлекать наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера. При этом средняя численность наемных работников, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, не должна превышать за налоговый период **15 человек** по всем видам предпринимательской деятельности, осуществляемым индивидуальным предпринимателем, в отношении которых применяется патентная система налогообложения».

Налогоплательщик утрачивает право на применение патентной системы налогообложения если за предшествующий календарный год или с начала календарного года доходы налогоплательщика от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ, по всем видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, превысили **60 млн рублей**.

Налоговый период у индивидуальных предпринимателей, перешедших на патентную систему налогообложения, составляет календарный год.

В случае выдачи патента на срок менее календарного года, налоговым периодом признается срок, на который выдан патент.

В соответствии п. 6 ст. 346.43 НК РФ «п**атентная система налогообложения не применяется в отношении**:

1) видов деятельности, осуществляемых в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом;

2) деятельности по производству подакцизных товаров, за исключением сахаросодержащих напитков, указанных в пп. 23 п. 1 ст. 181 НК РФ, а также по добыче и реализации полезных ископаемых;

3) розничной торговли, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала более 150 квадратных метров;

4) услуг общественного питания, оказываемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей более 150 квадратных метров;

5) оптовой торговли, а также торговли, осуществляемой по договорам поставки;

6) услуг по перевозке грузов и пассажиров индивидуальными предпринимателями, имеющими на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) более 20 автотранспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг;

7) деятельности по совершению сделок с ценными бумагами и (или) производными финансовыми инструментами, а также по оказанию кредитных и иных финансовых услуг;

8) деятельности по производству ювелирных и других изделий из драгоценных металлов, а также оптовой либо розничной торговли ювелирными и другими изделиями из драгоценных металлов».

Применение патентной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями предусматривает их **освобождение от обязанности по уплате**:

1) налога на доходы физических лиц (в части доходов, полученных при осуществлении видов предпринимательской деятельно-

сти, в отношении которых применяется патентная система налогообложения);

2) налога на имущество физических лиц (в части имущества, используемого при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, за исключением объектов налогообложения налогом на имущество физических лиц, включенных в перечень, определяемый в соответствии с п. 7 ст. 378.2 НК РФ с учетом особенностей, предусмотренных абзацем вторым п. 10 ст. 378.2 НК РФ.

Индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ:

1) при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых не применяется патентная система налогообложения;

2) при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, включая суммы налога, подлежащие уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области (п. 10, п. 11 ст. 346.43 НК РФ).

Налоговая база при применении патентной системы налогообложения устанавливается в соответствии со ст. 346.48 НК РФ:

1. Налоговая база определяется как денежное выражение потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по виду предпринимательской деятельности, в отношении которого применяется патентная система налогообложения в соответствии с гл. 26.1 НК РФ, устанавливаемого на календарный год законом субъекта Российской Федерации.

В федеральной территории «Сириус» налоговая база определяется как денежное выражение потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по виду предпринимательской деятельности, в отношении которого применяется патентная система налогообложения в соответствии с гл. 26.1 НК РФ, устанавливаемого законом Краснодарского края для города-курорта Сочи.

2. Установленный на календарный год законом субъекта Российской Федерации размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода применяется в следующем календарном году (следующих календарных годах), если он неизменен законом субъекта Российской Федерации.

Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением патентной системы налогообложения, в налоговые органы не представляется (ст. 346.51 НК РФ).

В п. 6 ст. 346.53 НК РФ указано, что «если индивидуальный предприниматель применяет патентную систему налогообложения и осуществляет иные виды предпринимательской деятельности, в отношении которых им применяется иной режим налогообложения, он обязан вести учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в соответствии с порядком, установленным в рамках соответствующего режима налогообложения».

Учет должен осуществляться в книге учета, в которой отражаются доходы от реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг на патенте. Налоговые органы имеют право запросить книгу учета для проверки. В случае непредоставления книги учета или препятствия проверке к налогоплательщику может быть применен штраф.

При налоговой проверке ИП, перешедших на патентную систему налогообложения, рассматриваются указанные выше нормы НК РФ.

Приведем несколько нарушений, выявляемых при налоговой проверке ИП, применяющих патентую систему налогообложения:

— необоснованное применение патентной системы налогообложения в связи с превышением установленного лимита средней численности наемных работников 15 человек;

— занижение в заявлении на получение патента торговой площади, площади залов обслуживания посетителей при оказании услуг общественного питания, на которых фактически осуществляется предпринимательская деятельность;

— превышение предельных значений торговых площадей и площадей залов обслуживания посетителей, установленных для применения патентной системы налогообложения;

— отсутствие трудовых договоров с работниками, фактически участвующими в осуществлении предпринимательской деятельности;

— выполнение работ, не относящихся к патенту, который получи налогоплательщик;

— несвоевременная подача заявления на продление патента.

Проверяется финансово-хозяйственная деятельность ИП в полном объеме. Сотрудников налоговой инспекции при проверках ИП на патентах интересуют два показателя: среднесписочная численность работников, которая не может быть больше 15 человек, и годовой размер выручки.

10.5. Налоговая проверка физических лиц, в том числе индивидуальных предпринимателей, перешедших на специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход»

Специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход» (НПД), также известный как «налог на самозанятых», был введен в Российской Федерации с 1 января 2019 года. Этот режим предназначен для самозанятых физических лиц, а также для тех, кто предоставляет услуги или реализует товары, создаваемые ими самими, без создания юридического лица. Данный налоговый режим был введен для упрощения налоговой отчетности и уменьшения налоговой нагрузки на граждан, избирающих такой формат ведения деятельности.

Налог на профессиональный доход можно применять как для лиц, осуществляющих деятельность на основании гражданско-правовых договоров, так и для тех, кто предоставляет товары и услуги непосредственно гражданам. Режим доступен как для индивидуальных предпринимателей, так и для обычных граждан, не зарегистрированных в качестве предпринимателей.

Таким образом, налог на профессиональный доход представляет собой удобный и гибкий инструмент для отечественных самозанятых граждан, способствующий легализации их доходов и упрощению работы с налогами. Режим позволяет избежать излишней бюрократии и снизить финансовую нагрузку, что, в свою очередь, способствует развитию малого бизнеса и самозанятости в России.

Особенности и условия применения налога на профессиональный доход заключаются в следующем:

1. На налог на профессиональный доход могут перейти физические лица, которые ведут самостоятельную деятельность, не имея на это лицензий и без найма работников. Идентифицироваться как самозанятый может любой гражданин, чей доход не превышает 2,4 млн рублей в год. В некоторых случаях данный порог может быть увеличен до 4,8 млн рублей, если деятельность осуществляется в рамках определенных направлений (например, в сфере искусства или культуры).

2. Для применения налога на профессиональный доход необходимо пройти процедуру регистрации в качестве самозанятого. Это можно сделать через мобильное приложение «Мой налог» или через личный кабинет на сайте ФНС. Регистрация бессрочна и производится в короткие сроки. После регистрации самозанятые обязаны вести учет своей деятельности и доходов, что также можно делать через приложение.

4. Самозанятые обязаны самостоятельно фиксировать свои доходы. Они не обязаны вести полноценный бухгалтерский учет, что делает процесс отчетности менее сложным по сравнению с другими налоговыми режимами.

5. По окончании налогового периода (один год) самозанятые должны предоставить налоговую декларацию по налогу на профессиональный доход. Налоговая отчетность становится абсолютно прозрачной, так как данные о доходах фиксируются в режиме реального времени.

6. Налог на профессиональный доход уплачивается самозанятыми самостоятельно. При этом процедура уплаты налога максимально автоматизирована, что снижает возможность ошибки.

7. Следует отметить, что для некоторых категорий граждан предусмотрены ограничения по применению налога на профессиональный доход. Данный налоговый режим не могут применять те, кто осуществляет лицензируемую деятельность (медицина, образование), а также те, кто не является налоговыми резидентами РФ.

8. Ставки для физических лиц, в том числе индивидуальных предпринимателей, перешедших на специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход» зависят от источника дохода налогоплательщика:

— в отношении доходов, полученных от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) физическим лицам, ставка составляет 4 %;

— в отношении доходов, полученных от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) индивидуальным предпринимателям и юридическим лицам, ставка составляет 6 %.

Налоговым периодом признается **календарный месяц**. **Налоговая декларация** по специальному налоговому режиму «Налог на профессиональный доход» в налоговые органы **не представляется**.

Приведем несколько нарушений, выявляемых при налоговой проверке физических лиц, в том числе ИП, перешедших на специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход»:

1) превышение лимита доходов — 2,4 млн рублей в год;

2) в договоре оговорены следующие условия:

— требование соблюдать рабочий график, трудовую дисциплину хозяйствующего субъекта;

— выполнение работы на территории хозяйствующего субъекта (кроме ремонтов, строительства и других подобных работ, которые по своей сути могут выполняться только на территории заказчика);

— должностные обязанности независимого исполнителя;

— ежемесячные выплаты в одинаковом объёме;

— бесплатное обеспечение исполнителя инструментами и материалами;

— отправка в командировки, их оплата;

— получение материальных ценностей под отчёт;

— наличие материальной ответственности;

— оплата больничных и отпускных;

3) заключен договор с бывшим работником ранее двух лет после расторжения с ним трудового договора;

4) заключен агентский договор (исключение — договор на услуги доставки с оплатой через контрольно-кассовый аппарат);

5) в договоре гражданско-правового характера не закреплен статус плательщика, перешедшего на специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход».

Тестовые задания

1. Имеют право перейти на УСН:

а) Общества с ограниченной ответственностью.

б) Публичные акционерные общества.

в) Юридические лица независимо от организационно-правовой формы и ИП.

2. Налогоплательщики имеют право перейти на УСН, если средняя численность их работников за налоговый период не превышает:

а) 150 человек.

б) 50 человек.

в) 100 человек.

3. Остаточная стоимость амортизируемого имущества налогоплательщика, применяющего УСН, не должна превышать:

а) 50 млн рублей.

б) 100 млн рублей.

в) 150 млн рублей.

4. Налоговым периодом при применении УСН признается:

а) Месяц.

б) Квартал.

в) Год.

5. В связи с переходом на уплату ЕНВД взимаются налоги:

а) Транспортный налог.

б) Налог на имущество организаций.

в) Социальные взносы во внебюджетные фонды.

6. Налогоплательщики, перешедшие на ЕНВД:

а) Освобождаются от обязанности ведения кассовых операций.

б) Не освобождаются от обязанности ведения кассовых операций.

в) Освобождаются от обязанности ведения кассовых операций по согласованию с налоговыми органами.

7. Налоговым периодом при применении ЕНВД признается:

а) Месяц.

б) Квартал.

в) Год.

8. Ставка единого налога при применении ЕНВД установлена в размере:

а) 10 %.

б) 15 %.

в) 20 %.

9. Базовая доходность по единому налогу на ЕНВД устанавливается:

а) Законодательными актами субъектов Российской Федерации.

б) Исполнительными органами субъектов Российской Федерации.

в) Федеральным законодательством.

10. Налоговая ставка единого сельскохозяйственного налога устанавливается:

а) 15 %.

б) 6 %.

в) 18 %.

11. Кто является налогоплательщиком при применении патентной системы налогообложения?

а) Все физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью.

б) Индивидуальные предприниматели, перешедшие на патентную систему налогообложения.

в) Юридические лица, зарегистрированные на территории России.

12. Какой лимит по численности наемных работников существует для индивидуальных предпринимателей на патентной системе налогообложения?

а) Не более 10 человек.

б) Не более 50 человек.

в) Не более 5 человек.

13. Какие виды деятельности не подпадают под патентную систему налогообложения?

а) Деятельность по производству подакцизных товаров.

б) Все виды торговли.

в) Все виды услуг.

14. Какой тип договора является нарушением при применении налогового режима «Налог на профессиональный доход»?

а) Агентский договор.

б) Договор аренды.

в) Договор купли-продажи.

15. Какой налог освобождает от уплаты ЕСХН для организаций?

а) Налог на прибыль организаций.

б) НДС.

в) Налог на доходы физических лиц.

16. Налоговая ставка при использовании специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» для физического лица устанавливается:

а) 6 %;

б) 13 %;

в) 4 %.

17. Налоговая ставка при использовании специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» для индивидуального устанавливается:

а) 6 %;

б) 13 %;

в) 4 %.

18. Предоставляется ли налоговая декларация по специальному налоговому режиму «Налог на профессиональный доход» в налоговые органы:

а) Не представляется.

б) Предоставляется каждый месяц.

в) Предоставляется раз в год.

Контрольные вопросы

1. Какие налоги перестают уплачивать организации в связи с переходом на уплату ЕСНХ?

2. Соблюдение каких условий позволяет применять систему налогообложения в виде ЕСНХ?

3. Каков порядок списания стоимости основных фондов при уплате ЕСХН?

4. В каких условиях организации и индивидуальные предприниматели теряют право уплаты ЕСХН?

5. Каков порядок включения убытков, полученных при уплате ЕСХН в расходы будущих периодов? Приведите пример.

6. Какие периоды определены в качестве отчётного и налогового по ЕСХН?

7. Каковы сроки и порядок уплаты ЕСХН?

8. Каковы требования для применения УСН?

9. При каких условиях налогоплательщик, применяющий УСН, обязан перейти на общий режим налогообложения?

10. На каком уровне власти устанавливаются элементы упрощённого налогообложения?

11. Как учитываются расходы по основным средствам при применении УСН?

12. Какие периоды признаны отчётными периодами, и какой — налоговым?

13. Каков порядок перенесения суммы убытка на расходы при применении УСН?

14. Что такое минимальный налог и в каких случаях обязательна его уплата?

15. При каких видах деятельности невозможно применение УСН?

16. Кто может применять патентную систему налогообложения?

17. Какими законами вводится в действие патентная система налогообложения?

18. Что такое потенциально возможный доход к получению индивидуальным предпринимателем при применении патентной системы налогообложения?

19. Чем вызвана необходимость введения специального налогового режима при реализации системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции?

20. Каково экономическое содержание системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции?

21. Кто является налогоплательщиком при выполнении системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции?

22. Какова характерная особенность системы налогообложения при выполнении системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции?

23. Какие налоги налогоплательщик уплачивает и от каких освобождён при выполнении системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции?

24. Какие гарантии в части налогообложения предусмотрены инвестору при реализации системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции?

ГЛАВА 11. ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

11.1. Проверка правильности исчисления и порядка уплаты НДФЛ

Взыскание НДФЛ осуществляется в соответствии с нормами права, установленными гл. 21 НК РФ.

Целью проведения проверки НДФЛ является проверка правильности расчета налоговой базы, правомерности предоставления льгот и полноты отражения в декларации сумм исчисленного и уплаченного налога.

В п. 1 ст. 226 НК РФ представлен перечень **налоговых агентов** по НДФЛ:

«Российские организации, индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также обособленные подразделения или постоянные представительства иностранных организаций в РФ, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 225 НК РФ. Налог с доходов адвокатов исчисляется, удерживается и уплачивается коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями.»

Налоговые агенты должны правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджет. Это обязанность названа первой в п. 3 ст. 24 НК РФ. Помимо обязанности налогового агента исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога, налоговые агенты обязаны также:

— информировать налоговый орган о невозможности удержать НДФЛ и о сумме задолженности налогоплательщика;

— вести учет по каждому налогоплательщику, включая начисленные и выплаченные доходы, а также исчисленные, удержанные и перечисленные в бюджет налоги;

— выдавать физическим лицам, получившим доход от налогового агента, справку о доходах и суммах налога, если они обратились с заявлением о ее выдаче;

— представлять в налоговый орган документы, необходимые для контроля правильности исчисления, удержания и перечисления налогов;

— в течение пяти лет хранить документы, необходимые для исчисления, удержания и перечисления НДФЛ.

Обязанности налоговые агенты исполняют безвозмездно: взимание за это с налогоплательщиков вознаграждения не предусмотрено НК РФ (письмо Минфина от 01.02.2011 № 03-02-07/1-31).

Учет НДФЛ сопровождается ведением по каждому физическому лицу **регистра налогового учета**, содержание которого регламентируется ст. 230 НК РФ:

«Налоговые агенты ведут учет доходов, полученных от них физическими лицами в налоговом периоде, предоставленных физическим лицам налоговых вычетов, исчисленных и удержанных налогов в регистрах налогового учета.

Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налоговым агентом самостоятельно и должны содержать сведения, позволяющие идентифицировать налогоплательщика, вид выплачиваемых налогоплательщику доходов и предоставленных налоговых вычетов, а также расходов и сумм, уменьшающих налоговую базу, в соответствии с кодами, утверждаемыми федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, суммы дохода и даты их выплаты, статус налогоплательщика, даты удержания».

Налоговый регистр по НДФЛ представляется сотруднику налогового органа при проверке по НДФЛ.

Первичными документами для проверки расчетов по НДФЛ служат внутренние документы экономического субъекта:

— Положение по оплате труда.

— Положение о премировании.

— Приказы о приеме на работу, о предоставлении отпуска, об увольнении.

— Личная карточка.

— Лицевой счет.

— Табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы.

— Расчетно-платежная ведомость.

— Расчетная ведомость.

— Договоры подряда, гражданско-правовые договоры.

— Авансовые отчеты.

— Журналы-ордера.

— Регистры бухгалтерского учета.

— Сводные ведомости распределения заработной платы.

— Документы, подтверждающие получение льгот: справки врачебно-трудовой экспертной комиссии, удостоверение инвалида, удостоверение участника ликвидации аварии на Чернобыльской АЭС и др.

— Налоговые карточки по учету доходов и налога на доходы физических лиц.

— Справки о доходах физического лица.

— Платежное поручение.

— Выписки банка.

Правильность определения статуса физического лица Критерии признания налогоплательщика НДФЛ изложены в ст. 207 НК РФ.

Проверка объектов налогообложения. Объектом налогообложения признается доход, полученный налогоплательщиками:

— от источников в РФ, и (или) за пределами РФ — для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ;

— от источников в РФ — для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ.

При проведении проверки объектов налогообложения в соответствии со ст. 208 НК РФ рассматривается, где налогоплательщик исполнял обязанности согласно трудовому контракту — в России или за ее пределами:

— в п. 1 приведен перечень доходов, которые считаются полученными от источников в РФ;

— в п. 2 приведен перечень доходов, которые не относятся к доходам, полученным от источников в РФ;

— в п. 3 приведен перечень доходов, которые считаются полученными от источников за пределами РФ.

Проверка правильности определения налоговой базы по НДФЛ заключается в полноте формирования налоговой базы и обоснованности отнесения выплат к доходам, не подлежащим налогообложению.

В соответствии со ст. 210 НК РФ «при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды».

При проверке налоговой базы по НДФЛ следует не забывать, что физическое лицо может получить доход:

— наличными деньгами (через кассу налогоплательщика);

— безналичным путем (при перечислении на лицевые счета граждан);

— в натуральной форме (в виде материальных и социальных благ, оказываемых гражданам предприятием);

— в виде выполнения для граждан работ или оказанных услуг;

— в виде разницы между рыночными ценами и ценами реализации товаров, работ, услуг (ст. 211 НК РФ);

— в виде материальной выгоды (по банковским вкладам, договорам страхования, по заемным средствам, выданным гражданам) (ст. 212, 213, 213.1, 214, 214.1, 214.2 НК РФ).

Подлежат проверке первичные документы, подтверждающие право на освобождение доходов физических лиц от налогообложения согласно ст. 217 НК РФ.

Обоснованность предоставления налоговых вычетов

Также подлежит проверке верность предоставления физическим лицам налоговых вычетов (ст. 218 НК РФ).

Налоговые вычеты могут получить граждане — налоговые резиденты РФ в отношении доходов, полученных до 2021 года, по доходам, облагаемым НДФЛ по ставке 13 % (за исключением доходов от долевого участия в организациях, а также доходов в виде выигрышей, полученных от участия в азартных играх и лотереях), а с 2021 года, налоговые вычеты предоставляются в отношении доходов, относящихся к основной налоговой базе (например, заработной плате), а также доходов от продажи имущества (за исключением ценных бу-

маг) и (или) доли (долей) в нем, доходов в виде стоимости имущества (за исключением ценных бумаг), полученного в порядке дарения, а также подлежащих налогообложению доходов, полученных физическими лицами в виде страховых выплат по договорам страхования и выплат по пенсионному обеспечению.

При проверке обоснованности предоставления налоговых вычетов налоговые органы рассматривают основания их применения, изложенные в следующих статьях НК РФ:

— ст. 218 «Стандартные налоговые вычеты»;

— ст. 219 «Социальные налоговые вычеты»;

— ст. 219.1 «Инвестиционные налоговые вычеты»;

— ст. 219.2 «Налоговые вычеты на долгосрочные сбережения граждан»;

— ст. 220 «Имущественные налоговые вычеты»;

— ст. 220.1 «Налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с производными финансовыми инструментами»;

— ст. 220.2 «Налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе»;

— ст. 221 «Профессиональные налоговые вычеты».

Порядок определения даты фактического получения дохода налогоплательщиком изложены в ст. 223 НК РФ.

Проверке подлежат условия применения налоговых ставок НДФЛ, установленных ст. 224 НКРФ: общеустановленной — 13 и 15 %, а также специфических налоговых ставок — 35, 30, 9 % для отдельных видов доходов. Общая сумма налога, подлежащая уплате, представляет собой сумму, исчисленную в соответствии с п. 1 ст. 225 НК РФ.

С 2021 года облагаются НДФЛ проценты по вкладам физических лиц и остаткам на счетах в банках, которые превысят необлагаемый процентный доход. Необлагаемый процентный доход равен произведению 1 млн руб. и ключевой ставки Банка России, установленной на 1 января соответствующего года. Налоговые органы сами рассчитают налог по ставке 13 %. Сделают они это на основании сведений, предоставленных банками. Уведомление с суммой налога к уплате инспекция вышлет налогоплательщику (ст. 214.2 НК РФ).

Своевременность удержания и представления отчетности по НДФЛ

С 1 января 2024 года установлены следующие сроки представления уведомления об исчисленных и удержанных суммах НДФЛ. Экономические субъекты и индивидуальные предприниматели, являющиеся налоговыми агентами, представляют данные за период с 1-го по 22-е число — не позднее 25-го числа текущего месяца (перечисление не позднее 28-го числа текущего месяца). Данные о НДФЛ, удержанном за период с 23-го числа по последнее число текущего месяца, представляются не позднее 3-го числа следующего месяца (перечисление не позднее 5-го числа следующего месяца). Данные о НДФЛ за период с 23 декабря по 31 декабря — не позднее последнего рабочего дня календарного года (перечисление не позднее последнего рабочего дня текущего года).

Налоговые органы для подтверждения данных налогового учета налогоплательщика *запрашивают документы,* необходимые для контроля правильности исчисления, удержания и перечисления налогов: трудовые договоры и приказы по кадрам; расчетные ведомости по заработной плате, табели учета рабочего времени; кассовые и банковские документы; авансовые отчеты; документы, на основании которых представлены налоговые вычеты; документы, подтверждающие статус физических лиц.

Выявленные налоговым органом при проверке НДФЛ нарушения налогового законодательства фиксируются в акте проверки. При несогласии с выводами налогового органа налогоплательщик может представить письменные возражения в соответствии со ст. 100 НК РФ, а также имеет право отстаивать свою позицию при рассмотрении материалов проверки в соответствии со ст. 101 НК РФ.

11.2. Порядок проверки исчисления и уплаты налога на имущество физических лиц

Взыскание налога на имущество физических лиц осуществляется в соответствии с нормами права, установленными гл. 32 НК РФ.

Проверка объектов налогообложения

Налогоплательщиками налога на имущество физических лиц признаются физические лица, обладающие правом собственности на имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со ст. 401 НК РФ:

«1. Объектом налогообложения признается расположенное в пределах муниципального образования (города федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга или Севастополя, федеральной территории «Сириус») следующее имущество:

1) жилой дом;

2) квартира, комната;

3) гараж, машино-место;

4) единый недвижимый комплекс;

5) объект незавершенного строительства;

6) иные здание, строение, сооружение, помещение.

2. В целях настоящей главы дома (в том числе многоквартирные дома, наемные дома, садовые дома) и жилые строения относятся к жилым домам.

3. Не признается объектом налогообложения имущество, входящее в состав общего имущества многоквартирного дома.»

Проверка налоговой базы

Налоговая база налога на имущество физических лиц определяется в отношении каждого объекта налогообложения как его кадастровая стоимость, внесенная в Единый государственный реестр недвижимости (ЕГРН) и подлежащая применению с 1 января года, являющегося налоговым периодом, с учетом особенностей, предусмотренных ст. 403 НК РФ, в которой также указано:

«2. В отношении объекта налогообложения, образованного в течение налогового периода, налоговая база в данном налоговом периоде определяется как его кадастровая стоимость на день внесения в ЕГРН сведений, являющихся основанием для определения кадастровой стоимости такого объекта.

В случае изменения кадастровой стоимости объекта налогообложения вследствие установления его рыночной стоимости сведения об измененной кадастровой стоимости, внесенные в ЕГРН, учитываются при определении налоговой базы начиная с даты начала применения для целей налогообложения сведений об изменяемой кадастровой стоимости.

3. Налоговая база в отношении квартиры, части жилого дома определяется как ее кадастровая стоимость, уменьшенная на величину кадастровой стоимости 20 квадратных метров общей площади этой квартиры, части жилого дома.

4. Налоговая база в отношении комнаты, части квартиры определяется как ее кадастровая стоимость, уменьшенная на величину кадастровой стоимости 10 квадратных метров площади этой комнаты, части квартиры.

5. Налоговая база в отношении жилого дома определяется как его кадастровая стоимость, уменьшенная на величину кадастровой стоимости 50 квадратных метров общей площади этого жилого дома.

6. Налоговая база в отношении единого недвижимого комплекса, в состав которого входит хотя бы один жилой дом, определяется как его кадастровая стоимость, уменьшенная на один миллион рублей.

6.1. Налоговая база в отношении объектов налогообложения, указанных в пунктах 3–5 настоящей статьи, находящихся в собственности физических лиц, имеющих трех и более несовершеннолетних детей, уменьшается на величину кадастровой стоимости 5 квадратных метров общей площади квартиры, площади части квартиры, комнаты и 7 квадратных метров общей площади жилого дома, части жилого дома в расчете на каждого несовершеннолетнего ребенка.»

Проверка налоговых ставок налога на имущество физических лиц производится на соответствие норм, указанных в ст. 406 НК РФ.

Проверка льгот и оснований по уплате налога на имущество физических лиц для их использования налогоплательщиком

Налоговые льготы предоставляются физическим лицам по основаниям, приведенным в ст. 407 НК РФ. Физические лица, имеющие право на льготы по уплате налога на имущество физических лиц, самостоятельно представляют необходимые документы в налоговые органы.

За уклонение от уплаты налога на имущество физических лиц следуют штрафные санкции в размере 20 % от неуплаченной суммы налога. Кроме того, налогоплательщику будут начислены пени в размере 1/300 действующей в этом периоде ключевой ставки Центрального банка России за каждый календарный день просрочки.

Основной ошибкой при начислении налога на имущество физических лиц является расчет кадастровой стоимости недвижимости. Федеральная служба государственной регистрации, кадастра и картографии пересматривает кадастровую стоимость недвижимости раз в пять лет по всей России, кроме Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя, где переоценку проводят раз в три года.

11.3. Порядок проверки исчисления и уплаты транспортного налога физическими лицами

Расчет суммы транспортного налога осуществляет налоговый орган по месту регистрации транспортного средства на основе данных, полученных от органов, осуществляющих государственную регистрацию транспортных средств, с последующим выставлением гражданам налоговых уведомлений.

Объектом налогообложения признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства (далее в настоящей главе — транспортные средства), зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

При исчислении транспортного налога налоговая база определяется:

— как мощность двигателя в лошадиных силах в отношении транспортных средств, имеющих двигатели;

— как тяга реактивного двигателя (суммарная тяга всех реактивных двигателей) в килограммах силы в отношении воздушных транспортных средств, имеющих реактивные двигатели;

— как валовая вместимость в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств;

— как единица транспортного средства в отношении прочих водных и воздушных транспортных средств.

Транспортный налог за предыдущий год следует уплатить физическому лицу до 1 декабря текущего. Так, в 2025 году нужно заплатить транспортный налог за 2024 год.

На федеральном уровне от уплаты транспортного налога освобождаются лица, на которых зарегистрированы транспортные средства, имеющие место нахождения на федеральной территории «Сириус». Существуют ряд региональных льгот, например, для пенсионеров, владельцев электромобилей и многодетных семей. Как правило, льготы распространяются на одно транспортное средство. При

наличии права на получение сразу нескольких льгот налогоплательщик может воспользоваться только одной по выбору.

Тестовые задания:

1. Налогооблагаемая база по налогу на доходы физических лиц уменьшается:

а) На сумму расходов на приобретение предметов первой необходимости.

б) На суммы процентов по кредитам, полученным на неотложные нужды.

в) На сумму расходов по приобретению жилья.

2. Налоговый вычет расходов на содержание ребенка у налогоплательщиков производится на каждого ребенка в возрасте:

а) До 24 лет.

б) До 18 лет, а также на каждого учащегося дневной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет.

в) До 18 лет.

3. Порядок и размер расчета пени:

а) В размере 1/300 действующей в этом периоде ключевой ставки Центрального банка России за каждый календарный день просрочки.

б) В размере 1/200 действующей в этом периоде ключевой ставки Центрального банка России за каждый календарный день просрочки.

в) Нет такого понятия «пени».

4. Если в налоговом периоде имущественный налоговый вычет не был использован полностью, то его остаток:

а) Не может быть перенесен на последующие налоговые периоды.

б) Может быть перенесен на последующие три налоговых периода.

в) Может быть перенесен на последующие налоговые периоды до полного его использования.

5. Имущественный вычет по приобретению жилого помещения предоставляется:

а) 1 раз.

б) Каждый раз при приобретении жилого помещения.

в) 2 раза на одну семью.

6. Налоговая ставка в размере 35 % установлена в отношении следующих доходов:

а) Доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации.

б) Выигрышей, выплачиваемых организаторами лотерей.

в) Дивидендов.

7. Удержание налога на доходы физических лиц и перечисление в бюджет происходит:

а) В день выплаты доходов работнику.

б) В последний день месяца.

в) Не позднее 15-го числа месяца, следующего за отчетным.

8. Транспортный налог в отношении налогоплательщиков — физических лиц исчисляют:

а) Физические лица самостоятельно.

б) Налоговые органы.

в) Органы регистрации транспортных средств.

9. Налогоплательщиками транспортного налога являются:

а) Физические и юридические лица, на которых зарегистрированы транспортные средства.

б) Физические и юридические лица, на которых зарегистрированы транспортные средства и оформлены договоры аренды транспортных средств до опубликования регулирующего закона.

в) Физические и юридические лица, на которых зарегистрированы транспортные средства, в том числе на основании доверенности на право владения и распоряжения транспортным средством, приобретенным до опубликования регулирующего закона (для физических лиц).

10. Имущественный вычет предоставляется:

а) При ипотечном кредитовании.

б) При ипотечном кредитовании и оформлении права собственности.

в) При ипотечном кредитовании и оформлении права собственности за пять лет.

11. Какие транспортные средства подлежат налогообложению по транспортному налогу?

а) Только автомобили и мотоциклы.

б) Только водные транспортные средства.

в) Все зарегистрированные транспортные средства, включая автомобили, мотоциклы, самолеты, яхты, снегоходы и другие.

12. Что является основным объектом налогообложения налога на имущество физических лиц?

а) Жилые дома и квартиры.

б) Все объекты недвижимости, зарегистрированные в ЕГРН.

в) Только земельные участки.

13. Как определяется налоговая база по налогу на имущество физических лиц?

а) По стоимости приобретения имущества.

б) По рыночной стоимости имущества.

в) По кадастровой стоимости, внесенной в ЕГРН.

14. Кто имеет право на налоговые льготы по уплате налога на имущество физических лиц?

а) Только пенсионеры.

б) Только владельцы электромобилей.

в) Физические лица, представившие документы, подтверждающие право на льготы, в налоговые органы.

15. Какие документы подлежат проверке при расчете НДФЛ?

а) Только трудовые договора и расчеты заработной платы.

б) Трудовые договоры, расчетные ведомости, авансовые отчеты, документы, подтверждающие вычеты.

в) Только налоговая декларация.

16. Кто является налоговым агентом по НДФЛ в соответствии с п. 1 ст. 226 НК РФ?

а) Только российские организации.

б) Российские организации, индивидуальные предприниматели, нотариусы, адвокаты и обособленные подразделения иностранных организаций.

в) Исключительно физические лица.

17. В каком случае налоговый агент должен сообщать в налоговый орган о невозможности удержать НДФЛ?

а) Когда налоговый агент не имеет возможности уплатить налоги в срок.

б) Когда налоговый агент не может удержать НДФЛ из-за отсутствия дохода у налогоплательщика.

в) Когда налогоплательщик не может предоставить необходимые документы для расчета налога.

18. До какого числа физическое лицо должно уплатить транспортный налог за предыдущий год?

а) До 1 октября текущего года.

б) До 1 ноября текущего года.

в) До 1 декабря текущего года.

Контрольные вопросы

1. Порядок проведения аналитической работы по контролю правильности исчисления, удержания и перечисления в бюджет налога на доходы физических лиц.

2. Проверка правильности определения налоговой базы по транспортному налогу.

3. Порядок проверки исчисления и уплаты налога на имущество физических лиц.

4. Льготы по налогу на имущество, их классификация, значение.

5. Льготы по налогу на имущество, устанавливаемые субъектами РФ.

6. Налоговые ставки НДФЛ, их дифференциация.

7. Определение суммы налога на имущество, подлежащей уплате в бюджет.

8. Кто устанавливает налоговые ставки по транспортному налогу?

9. На какие налоговые вычеты имеет право физическое лицо?

10. Основания для получения налогового вычета.

11.Что признается объектом налогообложения по налогу на имущество физических лиц?

12. Кто проверяет обоснованность получения налоговых вычетов?

13. Назовите налоговые вычеты и основания их получения для физического лица.

ГЛАВА 12. ПРЕДЕЛЫ НАЛОГОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ

12.1. Термины и понятия налоговой оптимизации

Прежде всего, отметим, что ст. 57 Конституции РФ обязывает каждого платить законно установленные налоги и сборы. В соответствии со ст. 45 Конституции РФ каждый вправе защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом.

Представим несколько **мотивов,** из-за которых налогоплательщики идут по пути **уклонения от уплаты налогов**:

— моральные (нравственно-психологические);

— политические;

— экономические;

— технико-юридические.

Моральные (нравственно-психологические) мотивы связаны с тем, что нормативные правовые акты по налогообложению не едины для налогоплательщиков, не постоянны и не беспристрастны, что присуще другим отраслям права. Единство закона для всех означает, что норма закона обязательна для всех без исключения. Нормативные правовые акты не едины для всех, так как в них заложены нормы льгот отдельным категориям налогоплательщиков.

Постоянство закона устанавливает постоянство его положений в течение длительного периода времени, но нормативные правовые акты по налогообложению подвержены значительным колебаниям. В значительную часть глав НК РФ были внесены те или иные изменения. Значительная часть налогоплательщиков считает, что государство использует налоги и сборы для своих потребностей и считает, что, не осуществляя налоговые платежи, тем самым возвращает себе изъятые у них средства.

Политические причины подвигают налогоплательщиков к уклонению от уплаты налогов в случаях использования государством по-

лученных средств не для обеспечения возложенных на него функций, а на цели, не связанные с этим процессом.

Экономические мотивы уклонения от уплаты налогов налогоплательщиками связаны с повышением налоговой нагрузки, являющейся средством экономической политики государства.

Технико-юридические мотивы определяются несовершенством юридической техники налогового законодательства, заключающиеся в сложности налоговой системы.

Заметим, что приведенные мотивы неуплаты налогов не исключают друг друга, а в большинстве случаев дополняют.

Налоговая оптимизация — это деятельность налогоплательщика, направленная на использование имеющихся законных способов уменьшения платежей в бюджеты всех уровней по установленным НК РФ налогам и сборам. Все остальные способы уменьшения платежей в бюджеты всех уровней незаконны и являются уклонением от уплаты налогов и сборов. Ответственность за такие действия налогоплательщиков рассмотрены в гл. 7 данного учебного пособия.

Понятие налоговой оптимизации связано с таким явлением, как налоговое планирование, под которым рассматриваются варианты функционирования налогоплательщика в рамках существующих налоговых нормативных правовых актов. Следует четко понимать отличия налогового планирования и действий по уклонению от уплаты налогов. Налоговое планирование, как уже отмечалось, базируется только на применении действующих нормативных правовых актов, а в основе уклонения от уплаты налогов лежат совершаемые налогоплательщиком либо налоговые правонарушения, либо налоговые преступления.

Рассмотрим два ключевых понятия, которые применяются арбитражными судами при рассмотрении налоговых споров: налоговая выгода и деловая цель.

Налоговая выгода — это снижение суммы налогового обязательства налогоплательщика за счет уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета или льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получения права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. Если в ходе налоговых проверок налоговый орган выявит необоснованную налоговую выгоду, это приведет к доначислениям.

Деловая цель — это разумное экономическое или иное действие, которое побудило налогоплательщика к осуществлению тех или иных хозяйственных операций.

В процессе судебного разбирательства налоговый орган должен доказать суду необоснованность получения налоговой выгоды налогоплательщиком. Если налогоплательщик имеет надлежащим образом оформленные документы, соответствующие нормативно-правовым актам о налогах и сборах, получение налоговой выгоды будет считаться обоснованным. В случае если налоговый орган сомневается в этом, ему необходимо доказать, что представленные налогоплательщиком данные являются неполными, недостоверными или противоречивыми.

Под **пределами налоговой оптимизации** следует понимать границы дозволенных (не влекущих нарушения закона) законодательством действий налогоплательщиков, направленных на понижение налоговой нагрузки.

В ст. 54.1 НК РФ определены пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов:

«Не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

При отсутствии обстоятельств, предусмотренных в данной статье, по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй НК РФ при соблюдении одновременно следующих условий:

1) основной целью совершения сделки не являются неуплата и (или) зачет (возврат) суммы налога;

2) обязательство по сделке исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки передано по договору или закону.

В целях реализации настоящей статьи подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным ли-

цом, нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах, наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций) не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным.

Положения, предусмотренные настоящей статьей, также применяются в отношении сборов и страховых взносов и распространяются на плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов.»

Конституционный Суд РФ в своем постановлении от 27 мая 2003 года отметил, что «допустимая оптимизация» представляет собой действия налогоплательщика, которые, хотя и могут привести к неуплате налога или уменьшению его размера, все же основаны на использовании прав, предоставленных законом. Это может быть освобождение от уплаты налога на законных основаниях или выбор наиболее выгодной формы предпринимательской деятельности, что, в свою очередь, приводит к оптимальному налоговому платежу.

В своем письме от 24.07.2015 № ЕД-4-2/13005@ ФНС РФ разъяснила, что под термином «фирма-однодневка» в самом общем смысле понимается юридическое лицо, которое не имеет фактической самостоятельности, создано без намерения вести предпринимательскую деятельность, часто не представляет налоговую отчетность и зарегистрировано по адресу массовой регистрации и подобным образом.

Список признаков, характерных для сделок с «фирмами-однодневками», можно найти в п. 12 Общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемых налоговыми органами при отборе объектов для проведения выездных налоговых проверок. Эти критерии приведены в приложении № 2 к приказу ФНС РФ от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@.

Техническая компания — юридическое лицо, не ведущее реальной экономической деятельности и не исполняющее налоговые обязательства по сделкам, документально оформленным от ее имени, в ситуации, когда сделку реально исполняет другое лицо (п. 4 письма ФНС от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@).

В письме ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ контрагентами, в п. 7 и 8 указаны признаки умышленного налогового пра-

вонарушения по сделкам с «техническими» контрагентами, а в п. 14 и 15 представлены признаки того, что налогоплательщик знал или должен был знать о «техническом» характере контрагента.

Рекомендации Следственного комитета РФ и ФНС России по **установлению умысла налогоплательщика на неуплату налогов (сборов) и формированию доказательственной базы** представлены в письме ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@, в п. 11 которого говорится, что «об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов), в частности, могут свидетельствовать обстоятельства, прямо указывающие на то, что лица осознавали противоправный характер своих действий (бездействия), желали либо сознательно допускали наступление вредных последствий таких действий (бездействия):

1) согласованность действий группы лиц (в том числе и юридических), нацеленная на минимизацию налоговых обязательств и обналичивание денежных средств, доказанная фиктивность конкретных хозяйственных операций компании;

2) доказанные факты подконтрольности фирмы-однодневки, в том числе выполнение ряда функций, операций, действий якобы силами и средствами фирмы-однодневки с использованием техники, средств, рабочей силы, имущества проверяемого налогоплательщика, в том числе использование материально-технических средств, сотрудников бухгалтерии, средств связи, договоров с провайдерами, IP-адресов и т. д.;

3) факты имитации налогоплательщиками хозяйственных связей с фирмами-однодневками;

4) сложный и запутанный, продолжающийся во времени, повторяющийся характер действий налогоплательщика в рамках налоговой схемы, исключающий их совершение в рамках обычной деятельности или по неосторожности;

5) прямые улики противоправной деятельности: например, наличие «черной бухгалтерии», обнаружение печатей и документации фирм-однодневок на территории (в помещении) проверяемого налогоплательщика, факты обналичивания денежных средств вместе с установленными фактами их расходования на те, или иные нужды налогоплательщика-организации, ее должностных лиц и учредителей (участников).

Наличие вышеуказанных обстоятельств, иллюстрирующих сложный характер противоправной деятельности налогоплательщика, имеют перспективу для доказывания умысла».

12.2. Легальное уменьшение налогообложения

Под легальным уменьшением налогов и сборов понимают сокращение платежей налогов и сборов с помощью имеющихся в НК РФ льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов, действуя в рамках установленного налогового законодательства. Легальное уменьшение налогов и сборов делят на перспективную налоговую оптимизацию и текущую налоговую оптимизацию.

Перспективная налоговая оптимизация подразумевает действия налогоплательщика во время всего функционирования экономического субъекта, что достигается путем ведения компетентного бухгалтерского и налогового учета, использования имеющихся в НК РФ льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов.

Текущая налоговая оптимизация использует возможности НК РФ при реализации отдельных фактов хозяйственной жизни экономического субъекта.

Приведем несколько легальных способов уменьшения налогообложения, используемых в практической деятельности экономических субъектов. Обратим внимание на то, что все приведенные методы легального уменьшения налогообложения экономическими субъектами известны налоговым органам и могут применяться налогоплательщиками только при условии их правильного оформления, что требует соответствующей квалификации учетных и юридических подразделений экономических субъектов.

Поиск формы собственности экономическим субъектом или, другими словами, выбор возможного режима налогообложения. Например, индивидуальным предпринимателям возможны к применению обычные и специальные налоговые режимы, а для юридических лиц в распоряжении упрощенная система налогообложения, основная система налогообложения, единый сельскохозяйственный налог, автоматизированная упрощенная система налогообложения.

Формирование компетентной учетной политики экономического субъекта путем закрепления в ней необходимых правил учета по всем налогам и сборам экономического субъекта.

Применение прописанных в НК РФ федеральных, региональных налоговых льгот и специальных налоговых режимов.

Должная осмотрительность и осторожность при выборе контрагента. Приведем несколько действий налогоплательщика, которые следует фиксировать при отношениях с контрагентом:

— проверить наличие государственной регистрации в ЕГРЮЛ (ЕГРИП);

— получить копии учредительных документов (устава, копии устава);

— убедится в полномочиях лиц, работающих от имени контрагента;

— проверить наличие действующего расчетного счета;

— фиксировать и анализировать данные из средств массовой информации и сети «Интернет».

Подробнее с проблемами должной осмотрительности налогоплательщика при выборе контрагента можно ознакомиться в письме ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@.

Привлечение сотрудников и посторонних экономических субъектов для осуществления работ, услуг. В последнее время широкое распространение получило привлечение экономическими субъектами сотрудников, осуществляющих свою деятельность с использованием специального налогового режима для самозанятых граждан, введенный в 2019 году на десять лет.

Применение различных комбинаций договорных отношений: давальческий договор, агентские схемы, простое товарищество, совместная деятельность, доверительное управление, договоры оказания услуг, коммерческий кредит и другие.

Получение инвестиционных налоговых вычетов по научно-исследовательским и опытно-конструкторским работам, при осуществлении деятельности в инновационном центре Сколково и другие.

Сокращение страховых взносов и НДФЛ: осуществление деятельности с индивидуальными предпринимателями и лицами, осуществляющими свою деятельность с использованием налога на профессиональный доход, вахтовый метод, ученические договоры, социальные выплаты и другие, передача части работ на аутсорсинг.

Использование различных способов исчисления амортизационных отчислений, например, амортизационная премия, повышающие коэффициенты, нелинейный метод начисления амортизации.

Создание резервов на некоторые виды расходов:

— резерв по сомнительным долгам;

— резерв предстоящих расходов на оплату отпусков;

— резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;

— резерв на ремонт основных средств;

— резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию продаваемой продукции (товаров);

— резервы по предстоящим расходам на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы.

12.3. Незаконные способы оптимизации налогообложения

Намеренные действия налогоплательщика по уклонению от оплаты налогов и сборов путем их неуплаты или уменьшения сумм своих налоговых обязательств является нарушением налогового законодательства.

Осуществление налогоплательщиком противозаконных действий по неуплате налогов и сборов в крупном или особо крупном размере составляют состав уголовных преступлений по ст. 198, 199 УК РФ.

В п. 13 письма ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@ описаны выявляемые в практической деятельности схемы, применяемые для уклонения от уплаты налогов:

«Классической схемой уклонения от уплаты налогов является применение фиктивных сделок с целью увеличения стоимости приобретенного товара (услуг) — завышения расходной части либо с целью занижения доходной части, а именно продажа товара по заниженной стоимости (экономически необоснованные сделки). Фиктивные сделки могут быть заключены недобросовестными налогоплательщиками как с фирмой-однодневкой, так и с аффилированной организацией.

Дробление бизнеса с целью необоснованного применения специальных налоговых режимов.

Необоснованное применение налоговых льгот, льготных налоговых ставок.

Подмена гражданско-правовых отношений с целью извлечения налоговой выгоды. На практике чаще всего встречается подмена договора купли-продажи, который в зависимости от обстоятельств преподносится как договор комиссии, как договор лизинга либо как договор реализации долей в уставном капитале.»

Остановимся и сделаем небольшое пояснение о дроблении бизнеса.

Верховный суд РФ в Определении от 21.07.2022 по делу № А29-2698/2020 дал определение **дроблению**, указав, что оно «представляет собой распределение доходов от реализации товаров (работ, услуг) между несколькими лицами, которыми прикрывалась фактическая деятельность другого (одного) хозяйствующего субъекта, обладавшего необходимыми ресурсами для ее ведения, но не отвечавшего установленным законом условиям для применения УСН».

Подробнее о координированности процедур участников схем дробления организации изложено в письме ФНС от 11.08.2017 № СА -4-7/15895@, где представлены общие признаки таких схем и раскрыты основные признаки, говорящие о дроблении. В письме приведены 17 признаков дробления деятельности организации, которые сопровождаются примерами из судебных решений.

В письмах ФНС от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@ и от 02.05.2023 № КЧ-4-7/5569@ объясняется, как выявлять незаконное дробление, какая информация подтверждает такое дробление. Принципы определения схем дробления бизнеса приведены в письме ФНС от 29.12.2018 № ЕД -4-2/25984. С рядом критериев признания сделки фиктивной можно также ознакомиться в письме ФНС России от 30.12.2021 № КЧ-4-18/18485@.

Налоговые органы при выявлении фактов дробления бизнеса производят перерасчет налогов в соответствии с указаниями, приведенными в письме ФНС России от 14.10.2022 № БВ-4-7/13774@.

Приведем еще несколько методов уклонения от уплаты налогов:

— сокрытие дохода и других объектов налогообложения;

— несоблюдение правил бухгалтерского или налогового учета;

— искажение первичных документов;

— подделка документов;

— уничтожение документов, связанных с налогообложением;

— ведение формального документооборота с «фирмой-однодневкой».

В заключении главы приведем перечень признаков фиктивных сделок:

— экономический субъект, с которым заключен договор, создан накануне совершения сделки;

— экономические субъекты оказываются взаимозависимыми лицами;

— сделка носит разовый характер;

— нереальность данных учета и отчетности;

— участники сделки нарушали ранее налоговое законодательство;

— отсутствуют транзитные платежи между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;

— в сделке имеются посредники;

— отсутствие у контрагента положительной деловой репутации;

— необычность совершаемой сделки;

— отчуждение должником в период подозрительности объектов интеллектуальной собственности;

— отклонение от основного вида деятельности, указанного в ЕГРЮЛ;

— полная предоплата по договору;

— наличие в договорах несуществующих расчетных счетов;

— отсутствие документов, сопровождающих сделку.

12.4. Дробление бизнеса

Если раньше непременным признаком незаконного дробления было применение льготных налоговых режимов, то сегодня создание даже двух компаний на общей системе налогообложения может быть расценено проверяющими в качестве дробления, если при этом будут применяться льготы, например, по страховым взносам, предусмотренные для предприятий малого и среднего бизнеса, или льготы по НДС.

Ниже приведены основные признаки, которые могут свидетельствовать о согласованных действиях участников схем дробления бизнеса, направленных на уклонение от исполнения налоговых обязательств.

В письме ФНС России от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@, озаглавленном «О направлении обзора судебной практики, связанной с обжалованием налогоплательщиками ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам мероприятий налогового

контроля, в ходе которых выявлены факты получения необоснованной налоговой выгоды через формальное разделение (дробление) бизнеса и искусственное распределение выручки между подконтрольными взаимозависимыми лицами», изложены признаки, которые могут указывать на такие действия.

Общие признаки согласованных действий участников схем дробления бизнеса в целях уклонения от исполнения налоговых обязательств

Проведенный анализ судебно-арбитражной практики по делам данной категории показал, что не существует исчерпывающего или строго императивного перечня признаков, которые бы однозначно свидетельствовали об обоснованности выводов налогового органа о формальности разделения (дробления) бизнеса. Важно учитывать, что в каждом конкретном случае совокупность доказательств, собранных в ходе мероприятий налогового контроля, будет зависеть от уникальных обстоятельств, установленных в отношении участников схемы и их взаимоотношений.

В качестве доказательств, которые могут свидетельствовать о применении схемы дробления бизнеса, могут быть рассмотрены следующие обстоятельства, установленные в ходе налоговой проверки:

— Дробление одного бизнеса (производственного процесса) происходит между несколькими лицами, которые применяют специальные системы налогообложения или упрощенную систему налогообложения, чтобы избежать уплаты НДС, налога на прибыль организаций и налога на имущество организаций, при этом основной участник продолжает осуществлять реальную деятельность.

— Применение схемы дробления бизнеса оказывает влияние на экономические результаты деятельности всех участников данной схемы, в том числе на их налоговые обязательства, которые либо уменьшаются, либо остаются практически неизменными, несмотря на расширение всей хозяйственной деятельности.

— Налогоплательщик, его участники, должностные лица или лица, осуществляющие фактическое управление деятельностью схемы, становятся выгодоприобретателями от использования схемы дробления бизнеса.

— Участники схемы занимаются аналогичной деятельностью.

— Участники схемы создаются в течение короткого периода времени непосредственно перед расширением производственных мощностей или увеличением численности персонала.

— Участники схемы несут расходы друг за друга.

— Прямая или косвенная взаимозависимость (аффилированность) между участниками схемы дробления бизнеса, включая родственные отношения, участие в органах управления, служебную подконтрольность и т. п.

— Формальное перераспределение персонала между участниками схемы без изменения их должностных обязанностей.

— Отсутствие у подконтрольных лиц основных и оборотных средств, а также кадровых ресурсов.

— Использование участниками схемы одинаковых вывесок, обозначений, контактных данных, сайтов, адресов фактического местонахождения, помещений (офисов, складских и производственных баз и т. п.), банков, в которых открываются и обслуживаются расчетные счета, контрольно-кассовой техники, терминалов и т. п.

— Единственным поставщиком или покупателем для одного участника схемы дробления бизнеса может быть другой ее участник, либо поставщики и покупатели у всех участников схемы являются общими.

— Фактическое управление деятельностью участников схемы осуществляется одними и теми же лицами.

— Общие для участников схемы службы, осуществляющие ведение бухгалтерского учета, кадровое делопроизводство, подбор персонала, работу с поставщиками и покупателями, юридическое сопровождение, логистику и другие функции.

— Представление интересов участников схемы в отношениях с государственными органами и другими контрагентами (не входящими в схему дробления бизнеса) осуществляется одними и теми же лицами.

— Показатели деятельности, такие как численность персонала, занимаемая площадь и размер получаемого дохода, близки к предельным значениям, ограничивающим право на применение специальной системы налогообложения.

— Данные бухгалтерского учета налогоплательщика с учетом вновь созданных организаций могут указывать на снижение рентабельности производства и прибыли.

— Распределение между участниками схемы поставщиков и покупателей осуществляется с учетом применяемой ими системы налогообложения.

Как показал анализ судебной практики, все или некоторые из этих признаков в совокупности и взаимной связи могут свидетельствовать о формальном разделении (дроблении) бизнеса в целях получения необоснованной налоговой выгоды.

Количество дел по дроблению бизнеса увеличивается, а доначисления по итогам проверок лишь растут. Увеличивается и средний размер пени и штрафов. Самые рискованные виды деятельности, где «схема» выявляется чаще всего, — торговля и производство, строительная отрасль и сфера ЖКХ, компании связи, такси, гостиничный и ресторанный бизнес, реклама, ЧОПы, общепит и даже добыча полезных ископаемых.

Между тем, само по себе деление бизнеса на отдельные бизнес-единицы не запрещено и не является налоговым правонарушением в том случае, если преследует задачи делового, хозяйственного характера (например, развитие нового направления бизнеса, выделение и обособление непрофильного направления, желание повысить экономическую устойчивость собственного бизнеса в современных мрачных экономических реалиях и т. д.). Уменьшение налогового бремени при этом выступает положительной мотивацией и не должно являться главной целью.

Противоположная ситуация — создание «на бумаге» искусственной ситуации дробления, когда происходит имитация работы нескольких лиц, в то время как в реальности все они согласовано действуют как единое целое. Главной целью при этом выступает исключительно получение налоговых льгот, спецрежимов, необоснованное занижение доходов или завышение расходов, незаконное возмещение НДС или налоговых вычетов. Подобные действия влекут за собой огромные претензии со стороны контролирующих органов, вплоть до уголовной ответственности для разработчиков подобных схем.

Тестовые задания:

1. К налоговым льготам не относится:

а) Налоговый кредит.

б) Снижение ставки налога.

в) Необлагаемый минимум.

г) Уклонение от уплаты налога.

2. При установлении законодательными (представительными) органами субъектов РФ регионального налога налоговые льготы могут быть предусмотрены:

а) Да.

б) Нет.

в) Да, только для определенных категорий налогоплательщиков.

3. Региональные налоги, не предусмотренные НК РФ, могут быть установлены:

а) Да, только на один налоговый период.

б) Нет, не могут быть установлены.

в) Да, на территориях муниципальных образований по решению местных органов власти.

г) Да, по решению исполнительных органов власти субъектов РФ.

4. Специальный налоговый режим — это система налогообложения:

а) Упрошенная.

б) Установленная законами субъектов РФ.

в) При выполнении договоров концессии и соглашений о разделе продукции.

5. Дивиденды — это доход:

а) Учредителей организации при распределении прибыли, оставшейся после налогообложения.

б) В виде процентов по привилегированным акциям.

в) Акционеров организации в виде передачи акций этой организации в собственность.

6. Льготы, установленные законами субъектов РФ, могут распространяться на налоги:

а) Только региональные.

б) Региональные и местные, установленные в данном субъекте РФ.

в) Все виды налогов, действующие на территории данного субъекта РФ.

7. Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, могут носить индивидуальный характер:

а) Нет.

б) Да, включая возможность не уплачивать конкретный налог или сбор.

в) Да, включая возможность уплачивать налог или сбор в меньшем размере.

8. Налоговый период может определяться:

а) Годом, кварталом или месяцем.

б) По соглашению между налогоплательщиком и налоговым органом.

в) Днем, неделей.

9. Налоговая база в соответствии с российским законодательством — это:

а) Стоимостное выражением объекта налогообложения.

б) Стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения.

в) Величина налоговых начислений на единицу измерения.

10. При установлении сборов могут отсутствовать обязательные для налогов элементы налогообложения:

а) Да.

б) Нет.

в) Да, если это определено законодательными актами.

11. Какие действия налогоплательщика считаются уголовным преступлением по ст. 198, 199 УК РФ?

а) Уклонение от уплаты налогов и сборов в крупном или особо крупном размере.

б) Нарушение сроков уплаты налогов.

в) Ошибки в заполнении налоговых деклараций.

12. Что означает дробление бизнеса?

а) Разделение доходов от реализации товаров или услуг между несколькими юридическими лицами с целью уклонения от уплаты налогов.

б) Перевод бизнеса на упрощенную систему налогообложения.

в) Слияние нескольких компаний для уменьшения налоговых обязательств.

13. Какие признаки могут свидетельствовать о дроблении бизнеса?

а) Применение льготных налоговых режимов и распределение доходов между несколькими связанными компаниями.

б) Применение стандартных налоговых режимов без льгот.

в) Создание одного юридического лица для управления бизнесом.

14. Что является основным признаком фиктивной сделки?

а) Сделка заключается с контрагентом, который был создан только для этой сделки.

б) Сделка оформляется с действующими компаниями, имеющими хорошую репутацию.

в) Сделка носит регулярный характер и имеет экономическое обоснование.

15. Какая из следующих ситуаций является законной при дроблении бизнеса?

а) Разделение бизнеса с целью развития нового направления и улучшения экономической устойчивости.

б) Создание нескольких фирм, которые согласованно действуют как одно целое с целью получения налоговых льгот.

в) Осуществление деятельности несколькими фирмами с целью сокрытия доходов.

16. Какое из действий может помочь избежать рисков при выборе контрагента?

а) Не проверять его регистрацию в ЕГРЮЛ.

б) Анализировать только финансовые документы без учета других данных.

в) Проверить наличие государственной регистрации и убедиться в полномочиях лиц, работающих от имени контрагента.

17. Что запрещено в случае дробления бизнеса?

а) Применение одного налогового режима для нескольких участников.

б) Использование единого расчетного счета для всех участников схемы дробления.

в) Искусственное разделение бизнеса в целях получения необоснованных налоговых льгот.

18. Какое из перечисленных действий является легальным способом уменьшения налогообложения?

а) Применение фиктивных сделок.

б) Выбор подходящего режима налогообложения для юридических и физических лиц.

в) Создание фиктивных расчетных счетов.

Контрольные вопросы

1. Назовите мотивы уклонения от уплаты налогов.
2. Что такое пределы налоговой оптимизации?
3. Как Вы понимаете термин «техническая компания»?
4. Легальные способы уменьшения налогов.
5. Дайте определение дроблению бизнеса.
6. Какие методы уклонения от уплаты налогов Вы знаете?
7. Назовите признаки фиктивных сделок.
8. Незаконное дробление бизнеса.
9. Незаконные способы оптимизации налогообложения.

ГЛАВА 13. МЕТОДИКА НАЛОГОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ

13.1. Принципы налоговой оптимизации

Противодействие налогам, или стремление налогоплательщиков уклоняться от их уплаты, — это давнее социально-экономическое явление, которое существует, независимо от политической системы, типа правления, налогового законодательства и уровня общественной морали. Это явление продолжит существовать, пока существует государство и налоги, как основной источник доходной части бюджета.

Основной причиной уклонения от налогов является фискальная функция налогов. Налоги представляют собой принудительное изъятие части имущества граждан и юридических лиц для нужд государства. Это изъятие имеет легальный характер и является обязательным, что и объясняет возникновение противодействия со стороны налогоплательщиков.

Итак, **уклонение** от уплаты налогов является **нелегальным способом** уменьшения налоговых обязательств:

1. Принцип разумности и экономической обоснованности.

Разумность в налоговой оптимизации означает, что «все хорошо — что в меру». Применение грубых и необдуманных приемов налогоплательщиком приведет к различным последствиям от налоговых органов. Схемы налоговой оптимизации должны опираться на легальных возможностях налогового законодательства.

Экономическая обоснованность расходов является оценочной категорией, следовательно, установление обоснованности или необоснованности приводит к разногласиям между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Выделяют две стороны экономической обоснованности расходов:

— оправданность самих расходов как таковых;

— оправданность размера или количества расходов.

Экономически обоснованные расходы отвечают двум критериям:

— наступление позитивных последствий предполагает положительные последствия для производственной и финансово-экономической деятельности налогоплательщика;

— наличие деловой цели предполагает о намерениях налогоплательщика получить положительный экономический результат своей деятельности.

При проведении налоговых проверок налоговые органы обращают внимание на ряд действий налогоплательщика, свидетельствующих, по их мнению, об экономической необоснованности расходов:

— наличие однородных затрат;

— неблагоприятное соотношение доходов и расходов;

— выделение промежуточного убытка по однотипным или связанным операциям;

— наличие убытка от деятельности предприятия в целом.

2. Построение налоговой оптимизации на использовании зарубежного опыта налогового планирования и использовании пробелов в налоговом законодательстве.

3. Принцип комплексного расчета экономии и потерь предполагает анализ возможных последствий применения определенного метода налогового планирования и учета требования иных отраслей права (антимонопольного, таможенного, валютного и т. д.).

4. Рассмотрение места налогоплательщика в системе бюджетных отношений территории.

5. Привлечение минимально возможного числа принимающих участие в подготовке и реализации схем налоговой оптимизации.

6. Тщательное документальное оформление хозяйственных операций.

7. Исключение нетипичных и разовых хозяйственных операций.

8. Принцип конфиденциальности — утечка информации о применяемой схеме минимизации налогообложения может привести к неблагоприятным последствиям.

9. Принцип разнообразия применяемых схем уменьшения налогообложения.

Стремление избежать налогов является реакцией экономических субъектов на фискальные действия государства. Можно согласиться с тем, что данная реакция является естественной, так как связана с попыткой собственника тем или иным способом защитить свое

имущество, капитал и доходы. Защита своего имущества, в том числе и от государства, является сильнейшей мотивацией в деятельности любого человека. Причем, данная мотивация практически не зависит от степени его законопослушности.

Пока есть государство, пока есть частная собственность государству будет требоваться финансирование за счет этой собственности в виде налогов, а налогоплательщики будут стремиться к уменьшению налоговой нагрузки.

13.2. Некоторые способы оптимизации налога на прибыль

Сразу отметим, что большинство схем налоговой оптимизации известны налоговым органам и выявляются в ходе проведения камеральных проверок. Новые схемы оперативно выявляются налоговыми органами, которые используют автоматизированные системы налогового контроля: автоматизированная информационная система ФНС «Налог-3», АСК ДФЛ — автоматизированная система контроля за доходами физических лиц.

Представим несколько направлений оптимизации налога на прибыль:

— формирование разумной учетной политики экономического субъекта;

— использование премии на амортизацию;

— применение инвестиционного налогового вычета;

— дробление бизнеса;

— применение специальных налоговых режимов;

— реализация товаров, работ, услуг через экономический субъект, применяющая упрощенную систему налогообложения;

— перенесение прибыли в экономический субъект, использующий упрощенную систему налогообложения через договоры на оказание работ, услуг;

— присоединение убыточного экономического субъекта;

— создание консолидированной группы налогоплательщиков;

— оформление работников экономического субъекта индивидуальными предпринимателями;

— ведение деятельности с взаимозависимыми лицами при контролируемых сделках;

— использование технических компаний напрямую либо через «пару звеньев». (Техническая компания — юридическое лицо, не ведущее реальной экономической деятельности и не исполняющее налоговые обязательства по сделкам, документально оформленным от ее имени, в ситуации, когда сделку реально исполняет другое лицо (п. 4 письма ФНС от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@));

— единовременный учёт затрат на строительно-монтажные работы;

— признание в составе расходов текущего периода суммы резервов на некоторые виды расходов;

— ведение формального документооборота (документооборот, не подтвержденный реальными фактами хозяйственной жизни и созданный для получения необоснованной налоговой выгоды);

— списание недостачи сверх норм убыли;

— незачисление выручки;

— неоприходование поступивших товарно-материальных ценностей.

13.3. Офшорный бизнес. Антиофшорное регулирование

Офшор — это государство или иная юридически обособленная территория, привлекающая под свою налоговую юрисдикцию предпринимателей зарубежных стран посредством установления максимально возможных налоговых льгот. Под методом оффшора понимается совокупность методов, использующих в своей основе перенос объекта налогообложения под юрисдикцию более мягкого режима налогообложения.

Офшорное предприятие — это юридическое лицо, зарегистрированное в одной из оффшорных зон. Основной целью создания офшорного предприятия чаще всего является переустройство предпринимательской деятельности для сокращения налоговой нагрузки главного предприятия**.**

Метод территориального офшора заключается в переносе объекта налогообложения на территорию, имеющую более льготный режим налогообложения.

Представим несколько причин из-за которых экономические субъекты используют офшорные зоны:

Отсутствует или не превышает 5 % налог на прибыль (в Европейских государствах налоги на чистую прибыль составляют в основном 25—50 %, в США для обыкновенных корпораций 15—39 %).

Процесс регистрации предприятия предельно прост, стартовая сумма уставного капитала не определена.

Минимальные стандарты разглашения публичной информации о предприятии и ее владельцах.

Не существуют ограничения на вывоз капитала.

Практика управления предприятием не очень запутана.

Предприятия не предоставляют налоговые декларации, финансовый отчет является ежегодной формой отчетности.

Местная администрирующая организация офшора взимает **плату за регистрацию** за надлежащее оформление регистрации, предоставление юридического адреса и **фиксированную ежегодную пошлину**.

Назовем некоторые схемы использования офшорного территориального экономического субъекта:

— перевод прибыли в офшорную компанию посредством договора комиссии или поручения;

— перевод прибыли в офшорную компанию посредством заключения договора на оказание консультационных услуг;

— перевод объектов налогообложения путем создания офшорного предприятия-дилера;

— хранение личных сбережений.

Основной способ борьбы с офшорами — составление «черных списков» подозрительных стран. Предприятия из таких стран так или иначе дискриминируются, а резиденты, имеющие с ними дело, подвергаются санкциям. Такие списки составляют как Центральный Банк России, так и международные организации, такие как Организация экономического сотрудничества и развития и ФАТФ (Группа разработки финансовых мер по борьбе с отмыванием денег — Financial Action Task Force, FATF).

Одним из способов борьбы с офшорами является противодействие трансфертному ценообразованию государственных органов, которые могут определять таможенную стоимость товара не по его кон-

трактной стоимости, а по действующим рыночным ценам на данный товар, взятым из справочников, каталогов и т. д.

Также для предотвращения манипуляций с контрактными ценами при сделках между «родственными» предприятиями в международные налоговые договоры вводится «принцип вытянутой руки». Это значит, что в случае искусственного перераспределения прибыли между связанными компаниями эта прибыль для целей налогообложения пересчитывается таким образом, как если бы компании были независимы (находились «на расстоянии вытянутой руки»). Это относится как к торговым сделкам, так и к выплатам роялти, процентов и т. д.

Для борьбы с получением своими резидентами доходов в офшоре в безналоговом режиме в большинстве развитых стран вводится так называемое законодательство о контролируемых иностранных компаниях. Суть его состоит в том, что доходы, полученные в офшоре, контролируемом резидентом, принудительно включаются в налогооблагаемый доход этого резидента.

Для получения информации об офшорах, контролируемых своими резидентами, развитые государства заключают договоры с офшорными зонами по обмену налоговой информацией. Кроме того, на офшорные юрисдикции оказывается давление в целях изменения их законодательства в сторону большей прозрачности банковской системы и корпоративных структур.

Тестовые задания:

1. Какая система используется ФНС России для контроля за доходами физических лиц?

а) АСК НДС-3

б) АСК ДФЛ

в) Контур. Экстерн

г) 1С:Бухгалтерия

2. Что такое налоговая оптимизация?

а) Нарушение налогового законодательства в целях минимизации налогов.

б) Деятельность, направленная на использование законных способов уменьшения налоговых платежей.

в) Процесс уклонения от уплаты налогов в целях увеличения прибыли.

3. Какая из следующих характеристик является частью принципа разумности в налоговой оптимизации?

а) Использование любых доступных схем для уменьшения налогообложения.

б) Применение легальных методов без учета их экономической обоснованности.

в) Применение методов оптимизации в меру, чтобы избежать негативных последствий.

4. Какой принцип налоговой оптимизации подразумевает использование зарубежного опыта?

а) Принцип конфиденциальности.

б) Принцип комплексного расчета экономии и потерь.

в) Принцип использования пробелов в налоговом законодательстве.

5. Какой принцип налоговой оптимизации подразумевает минимизацию рисков утечек информации?

а) Принцип разнообразия применяемых схем.

б) Принцип конфиденциальности.

в) Принцип минимизации числа участников.

6. Какой из методов налоговой оптимизации связан с использованием офшорных зон?

а) Применение инвестиционного налогового вычета.

б) Создание консолидированной группы налогоплательщиков.

в) Перевод объекта налогообложения под юрисдикцию более мягкого налогообложения.

7. Оцените правильность следующих утверждений:

а) Налоговая оптимизация всегда легальна и не имеет рисков для налогоплательщика.

б) Принцип разумности налоговой оптимизации предполагает, что «все хорошо — что в меру».

в) Экономическая обоснованность расходов налогоплательщика проверяется исключительно на основе бухгалтерской отчетности.

8. Какие действия налоговых органов могут свидетельствовать об экономической необоснованности расходов?

а) Наличие однородных затрат.

б) Выделение промежуточного убытка по однотипным операциям.

в) Неблагоприятное соотношение доходов и расходов.

г) Все вышеперечисленное.

9. Что такое офшор?

а) Государство с высокими налогами, привлекающее зарубежных предпринимателей.

б) Государство с низким уровнем налоговых ставок, привлекающее зарубежных предпринимателей.

в) Компания, осуществляющая международную деятельность с высокой налоговой нагрузкой.

г) Система, применяющая высокие налоговые ставки для резидентов.

10. Что представляет собой «техническая компания»?

а) Компания, предоставляющая технические услуги.

б) Компания, не ведущая реальной деятельности, но оформляющая сделки.

в) Компания, работающая в сфере ИТ.

г) Иностранная офшорная компания.

Контрольные вопросы

1. В чём заключается принцип разумности при налоговой оптимизации?

2. Что понимается под экономической обоснованностью расходов? Назовите два ключевых критерия.

3. Какие признаки указывают на возможную экономическую необоснованность расходов с точки зрения налоговых органов?

4. В чём заключается значение деловой цели при оценке экономической обоснованности расходов?

5. Какие два аспекта выделяются в оценке экономической обоснованности расходов? Приведите примеры.

6. Как налоговые органы реагируют на схемы налоговой оптимизации, не соответствующие принципу разумности?

7. Объясните суть принципа комплексного расчёта экономии и потерь. Почему важно учитывать иные отрасли права?

8. Как зарубежный опыт налогового планирования может быть использован в рамках налоговой оптимизации?

9. Зачем важно учитывать место налогоплательщика в системе бюджетных отношений территории?

10. Почему рекомендуется привлекать минимальное число участников к реализации схем налоговой оптимизации?

11. Какова роль тщательного документального оформления хозяйственных операций в налоговой оптимизации?

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В рамках учебного пособия систематизированы и проанализированы правовые основы организации и методики проведения налоговых проверок в разрезе следующих разделов:

— организационного регулирования налогового контроля;

— налогового контроля;

— процедур налогового контроля;

— проведения камеральной налоговой проверки;

— проведения выездной налоговой проверки;

— проведения оформления результатов налоговой проверки;

— нарушений законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и ответственности за их совершения;

— методик проверки правильности исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость;

— особенностей проведения проверок по налогу на прибыль;

— особенностей проведения проверок специальных налоговых режимов;

— особенностей проведения налогообложения физических лиц;

— пределов налоговой оптимизации;

— основ методик налоговой оптимизации.

Систематизированный материал позволит обучающимся сформировать и развить знания об организации и методике проведения налоговых проверок.

При использовании материала учебного пособия необходимо учитывать, что нормативное регулирование организации и методики проведения налоговых проверок динамично развивается. В этой связи использование материалов учебного пособия требует постоянной проверки актуальности представленных в нем нормативных актов.

ГЛОССАРИЙ

Налог — обязательный, индивидуально-безвозмездный платёж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения, принадлежащих на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Сбор — обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Налоговая база — стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения; порядок ее определения по каждому виду налога устанавливается отдельно.

Налоговый период — календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате.

Объект налогообложения — это те действия, события или состояния, участие в которых переводит организацию или гражданина в разряд налогоплательщиков.

Налогоплательщик — это организация или физическое лицо, на которого законодательно возложена обязанность уплачивать налоги и (или) сборы.

Налоговая ставка — величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Налоговая система — это целостное экономическое явление, состоящее из отдельных частей, объединенных общими задачами, целями и находящихся в определенной связи между собой.

Декларация — это письменное заявление налогоплательщика о своих доходах, их источниках, льготах и начисленной сумме налога.

Налоговый агент — лицо, на которое «возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов.

Налоговый контроль — деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ.

Налоговое администрирование — система управления налоговыми отношениями, осуществляемое налоговыми и иными органами государственного управления.

Налоговые органы РФ — это единая система контроля и надзора за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

Федеральная налоговая служба (ФНС России) — федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, за производством и оборотом табачной продукции, а также функции агента валютного контроля в пределах компетенции налоговых органов.

Система налогового контроля — это одна из подсистем финансового контроля, состоящая из совокупности взаимосвязанных элементов налогов и сборов, взимаемых государством; принципов, форм и методов установления налогов и сборов; регулирующих законодательных актов; форм и методов налогового контроля и ответственности за нарушение налогового законодательства.

Объект налогового контроля — это действия участников налоговых правоотношений (налогоплательщиков, плательщиков сборов) по исчислению и уплате (удержанию и перечислению в качестве налоговых агентов) налогов и сборов.

Регистрация юридического лица или индивидуального предпринимателя — это процесс внесения в Единый государственный реестр сведений о создании юридического лица или приобретении физическим лицом статуса индивидуального предпринимателя.

Идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) — присваивается один раз, используется на всей территории РФ и не меняется, даже если налогоплательщик меняет место жительства, фамилию и другие паспортные данные.

Принципы налогового контроля — базовые правовые положения, определяющие организацию и эффективное осуществление налогового контроля, которыми должны руководствоваться субъекты налогового контроля при осуществлении ими контрольных мероприятий в сфере налогообложения.

Методы налогового контроля — совокупность способов и приемов, используемых налоговыми органами в процессе контрольной деятельности.

Инвентаризация — это проверка наличия имущества организации и состояния её финансовых обязательств на определённую дату путём сличения фактических данных с данными бухгалтерского учёта.

Выемка — принудительное изъятие документов и предметов.

Камеральная налоговая проверка — это проверка, проводящаяся по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа, без специального решения руководителя или заместителя налогового органа о проведении налоговой проверки.

Выездная налоговая проверка — это проверка, которая проводится по месту нахождения налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

Требование об уплате налога — это адресованное налогоплательщику или иному обязанному лицу письменное извещение о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога.

Налоговый вычет — это уменьшение суммы совокупной налогооблагаемой прибыли организации в государстве, в котором компания является налоговым резидентом, на суммы налогов, уплаченных в других странах.

Налог на добавленную стоимость (НДС) — косвенный налог, форма изъятия в бюджет государства части добавленной стоимости товара, работы или услуги, которая создаётся в процессе производства товаров, работ и услуг.

Судебный приказ — это судебное постановление, вынесенное судьей единолично на основании заявления о взыскании денежных сумм или об истребовании движимого имущества от должника по требованиям, предусмотренным ст. 122 ГПК РФ.

Нарушение законодательства о налогах и сборах — это неисполнение или несоответствующее осуществление экономическим субъектом возложенных на него нормативными правовыми актами, устанавливающими юридическую ответственность, обязанностей.

Принцип законности — ответственность за совершение налогового правонарушения может наступать лишь по основаниям и в порядке, предусмотренном НК РФ.

Административное правонарушение — это противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое КоАП или законами субъектов РФ об административных правонарушениях установлена административная ответственность.

Налоговое правонарушение — это виновно совершенный противоправный *поступок* (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

Налоговая санкция — мера ответственности за совершение налогового правонарушения НК РФ.

Должностное лицо — это:

лицо, постоянно, временно или в соответствии со специальными полномочиями осуществляющее функции представителя власти, т. е. наделенное в установленном законом порядке распорядительными пол-

номочиями в отношении лиц, не находящихся в служебной зависимости от него;

лицо, выполняющее организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции в государственных органах, органах местного самоуправления, государственных и муниципальных организациях, а также в Вооруженных Силах РФ, других войсках и воинских формированиях РФ.

Налоговое преступление — это совершенное в налоговой сфере противоправное деяние, преступный характер которого признан действующим уголовным законодательством территории, к юрисдикционной принадлежности которой оно отнесено.

Налоговый спор — это юридическая ситуация, в основе которой лежат разногласия между налогоплательщиками (налоговыми агентами), с одной стороны, и государственными органами и их должностными лицами — с другой, возникающие по поводу правильности применения норм налогового права.

Единый налоговый платеж — это денежные средства, перечисленные налогоплательщиком, плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом и (или) иным лицом в бюджетную систему РФ на счет Федерального казначейства, предназначенные для исполнения совокупной обязанности налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента, а также денежные средства, взысканные с налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов и (или) налогового агента в соответствии с НК РФ (п. 1 ст. 11.3. НК РФ).

Пеня — вид финансового наказания, которое предусмотрено за невыполнение в срок тех или иных обязательств; начисляется в процентах от оговоренной договором или требуемой законом суммы.

Налоговая оптимизация — это деятельность налогоплательщика, направленная на использование имеющихся законных способов уменьшения платежей в бюджеты всех уровней по установленным НК РФ налогам и сборам.

Налоговая выгода — это уменьшение размера налоговой обязанности налогоплательщика при уменьшении налоговой базы, получение вычета, льготы, применение более низкой налоговой ставки, получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Деловая цель — это экономическое или иное здравое действие, подтолкнувшее налогоплательщика к осуществлению фактов хозяйственной жизни.

Налоговая оптимизация — это деятельность налогоплательщика, направленная на использование имеющихся законных способов уменьшения платежей в бюджеты всех уровней по установленным НК РФ налогам и сборам.

Под ***пределами налоговой оптимизации*** следует понимать границы дозволенного (не влекущие нарушения закона) законодательством действий налогоплательщиков, направленных на понижение налоговой нагрузки.

Под ***«фирмой-однодневкой»*** в самом общем смысле понимается юридическое лицо, не обладающее фактической самостоятельностью, созданное без цели ведения предпринимательской деятельности, как правило, не представляющее налоговую отчетность, зарегистрированное по адресу массовой регистрации и т. д.

Техническая компания — юридическое лицо, не ведущее реальной экономической деятельности и не исполняющее налоговые обязательства по сделкам, документально оформленным от ее имени, в ситуации, когда сделку реально исполняет другое лицо.

Офшор — это государство или иная юридически обособленная территория, привлекающая под свою налоговую юрисдикцию предпринимателей зарубежных стран посредством установления максимально возможных налоговых льгот.

Офшорное предприятие — это юридическое лицо, зарегистрированное в одной из оффшорных зон.

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ

Нормативные правовые акты:

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020). Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

2. По делу о проверке конституционности положения статьи 44 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П. Н. Белецкого Г. А., Никоновой Р. В., Рукавишникова В. Л., Соколовского и Н. И. Таланова, постановление Конституционного Суда Рос. Федерации 27 мая 2003 г., № 9-п // СЗ РФ. 2003. № 24. Ст. 2431.

3. Лимская декларация руководящих принципов контроля. (Принята в г. Лиме (Перу) 17 октября 1977 года IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ)). Сайт ФНС https://www.nalog.gov.ru › docs › anticorruption.

4. Ежегодные послания Президента РФ Федеральному Собранию РФ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. Соглашение Правительств государств — участников стран СНГ от 04.06.1999 «О сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

6. Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Казахстан от 30.09.1998 «О сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

7. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

8. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

9. Гражданский кодекс Российской Федерации от 30.11.1994 № 51-ФЗ. Часть первая. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

10. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14.11.2002 № 138-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

11. Кодекс об административных правонарушениях Российской Федерации от 30.12.2001 № 195-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

12. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая от 31.07.1998 № 146–ФЗ; часть вторая от 05.08.2000 № 117–ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

13. Семейный кодекс Российской Федерации от 29.12.1995 № 223-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

14. Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза). Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

15. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 № 174-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

16. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

17. Федеральный закон РФ от 21.03.1991 № 943–1 «О налоговых органах Российской Федерации». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

18. Федеральный закон от 12.08.1995 № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

19. Федеральный закон от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

20. Федеральный закон от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

21. Федеральный закон от 09.07.2002 № 83-ФЗ «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

22. Федеральный закон от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

23. Федеральный закон от 27.07.2004 № 79-ФЗ «О государственной гражданской службе Российской Федерации». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

24. Федеральный закон от 02.10.2007 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

25. Федеральный закон от 28.09.2010 № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

26. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

27. Федеральный закон от 07.02.2011 № 3-ФЗ «О полиции». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

28. Федеральный закон от 03.08.2018 № 289-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

29. Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 21.07.2022 № 301-ЭС22-4481 по делу № А29-2698/2020. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

30. Постановление Правительства РФ от 27.12.2004 № 855 «Об утверждении временных правил проверки арбитражным управляющим наличия признаков фиктивного и преднамеренного банкротства». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

31. Постановление Правительства РФ от 22.05.2003 № 299 «Об утверждении общих правил подготовки отчетов (заключений) арбитражных управляющих». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

32. Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

33. Постановление Правительства РФ от 25.06.2003 № 367 «Об утверждении правил проведения арбитражным управляющим финансового анализа». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

34. Постановление Правительства РФ от 12.08.2004 № 410 «О порядке взаимодействия органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления с территориальными органами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов

и сборов» (вместе с Правилами взаимодействия органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления с территориальными органами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов). Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

35. Постановление Правительства РФ от 30.01.2003 № 52 (ред. от 27.11.2014) «О реализации Федерального закона "О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей"» (вместе с Методикой расчета показателей финансового состояния сельскохозяйственных товаропроизводителей, Требованиями к участнику программы финансового оздоровления сельскохозяйственных товаропроизводителей). Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

36. Распоряжение Правительства РФ от 20.03.2023 № 661-р (ред. от 03.08.2023) «Об утверждении перечня кодов товаров единой Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза, в отношении которых осуществляется несырьевой неэнергетический экспорт». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

37. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 25 июня 2020 г. № Ф04-2382/20 по делу № А27-27581/2018. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

38. Постановление Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» // СЗ РФ. 2012. № 3. Ст. 417.

39. Приказ Минфина РФ № 20н, МНС РФ № ГБ-3-04/39 от 10.03.1999 «Об утверждении Положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 11.06.1999 № 1804). Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

40. Приказ Минфина РФ от 08.04.2005 № 55н «О Порядке постановки на учет налогоплательщиков налога на игорный бизнес» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 26.04.2005 №6554). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

41. Письмо Минфина Российской Федерации от 21.10.2004 № 03-04-11/177 «О расчете НДС с процентов за пользование чужи-

ми денежными средствами». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

42. Письмо Минфина России от 22.12.2017 № 03-02-07/1/85955 «О дате начала проведения камеральной налоговой проверки». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

43. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 01.02.2011 № 03-02-07/1-31 «О невозможности выплаты вознаграждения налоговому агенту за исполнение обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему РФ». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

44. Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

45. Приказ МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30.06.2009 «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений» (вместе с Инструкцией о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок, Инструкцией о порядке направления органами внутренних дел материалов в налоговые органы при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения, Инструкцией о порядке направления материалов налоговыми органами в органы внутренних дел при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления) (Зарегистрировано в Минюсте России 01.09.2009 № 14675). Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

46. Приказ Минфина России от 17.07.2014 № 61н (ред. от 07.04.2022) «Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы» (вместе с Типовым положением об инспекции Федеральной налоговой службы по району, району в городе, городу без районного деления и инспекции Федеральной налоговой службы межрайонного уровня, Типовым положением о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы

по крупнейшим налогоплательщикам, Типовым положением о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по централизованной обработке данных, Типовым положением о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по федеральному округу, Типовым положением об управлении Федеральной налоговой службы по субъекту Российской Федерации (субъектам Российской Федерации, находящимся в границах федерального округа), Типовым положением о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по ценообразованию для целей налогообложения, Типовым положением о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по камеральному контролю, Типовым положением о Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам, Типовым положением о Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по управлению долгом, Типовым положением о Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по управлению долгом в пределах федерального округа, Типовым положением о Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по контролю и надзору за налогоплательщиками в сфере бюджетного финансирования) (Зарегистрировано в Минюсте России 30.10.2014 № 34539). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

47. Приказ ФНС России от 29.10.2014 № АС-4-2/12705 «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме» (Зарегистрировано в Минюсте России 15.12.2014 № 35171). Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

48. Приказ МВД России № 317, ФНС России № ММВ-7-2/481@ от 29.05.2017 «О порядке представления результатов оперативно-розыскной деятельности налоговому органу» (Зарегистрировано в Минюсте России 15.08.2017 № 47780). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

49. Приказ ФНС России от 07.11.2018 № ММВ-7-2/628@ «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 ст. 101 Налогового кодекса Российской Федерации)». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

50. Приказ ФНС России от 31.08.2020 № ЕД-7-14/617@ «Об утверждении форм и требований к оформлению документов, представляемых в регистрирующий орган при государственной регистрации юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств» (Зарегистрировано в Минюсте России 15.09.2020 № 59872). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

51. Приказ ФНС РФ от 25.05.2021 г. № ЕД-7-23/518@ «Требование к организации системы внутреннего контроля» (Зарегистрировано в Минюсте России 28.07.2021 № 64409). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

52. Приказ ФНС России от 23.09.2019 № ММВ-7-3/475@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций в электронной форме» (Зарегистрировано в Минюсте России 14.10.2019 № 56217). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

53. Приказ ФНС России от 25.05.2021 № ЕД-7-15/519@ «Об утверждении перечня контрольных соотношений показателей налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, предусмотренных пунктом 5.3 статьи 174 Налогового кодекса Российской Федерации». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

54. Приказ ФНС России от 24.03.2023 № ЕД-7-23/182@ «Об утверждении порядка ведения справочника видов документов, возможных к истребованию у налогоплательщиков на основании ста-

тей 93.1, 105.29 Налогового кодекса Российской Федерации». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

55. Приказ ФНС России от 07.11.2023 № ЕА-7-3/816@ «Об утверждении форм Книги учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, а также порядков их заполнения» (Зарегистрировано в Минюсте России 01.12.2023 № 76227). Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

56. Соглашение о взаимодействии между Министерством внутренних дел Российской Федерации и Федеральной налоговой службой (утв. МВД России № 1/8656, ФНС России № ММВ-27-4/11 13.10.2010). Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

57. Соглашение о сотрудничестве Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы (Заключено в г. Москве 21.01.2010 № 01–69/1, № ММ-27-2/1). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

58. Письмо Минфина России от 27.12.2007 № 03-02-07/2-209 «Об истребовании документов в рамках камеральной налоговой проверки». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

59. Письмо МНС РФ от 12.02.2001 № ВГ-6-03/130@ «О порядке уплаты налога на добавленную стоимость организациями, имеющими обособленные подразделения». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

60. Письмо ФНС России от 27.04.2007 № ММ-6-02/356@ «О направлении материалов совещания-семинара по вопросам администрирования налога на прибыль организаций». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

61. Письмо ФНС России от 21.11.2012 № АС-4-2/19576 «О некоторых вопросах, связанных с учетом уточненных налоговых деклараций при принятии решения по результатам налоговой проверки». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

62. Письма ФНС России от 29.12.2012 № АС-4-2/22690 «О налоговых проверках». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

63. Письмо ФНС России от 16.07.2013 № АС-4-2/12705 «О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

64. Письмо ФНС России от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 «О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

65. Письмо ФНС России от 21.10.2013 № ММВ-20-3/96@ «Об отсутствии налоговых рисков при применении налогоплательщиками первичного документа, составленного на основе формы счета-фактуры». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

66. Письмо ФНС РФ от 24.07.2015 № ЕД-4-2/13005@ «О рассмотрении обращения». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

67. Письмо ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@ «О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)» (вместе с Методическими рекомендациями «Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)», утв. СК России, ФНС России). Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

68. Письмо ФНС России от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@ «О направлении обзора судебной практики, связанной с обжалованием налогоплательщиками ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам мероприятий налогового контроля, в ходе которых установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

69. Письмо ФНС России от 03.12.2018 № ЕД-4-15/23367@ «О направлении информационного письма». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

70. Письмо ФНС России от 29.12.2018 № ЕД-4-2/25984 «О злоупотреблениях налоговыми преимуществами, установленными для малого бизнеса». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

71. Письмо ФНС России от 06.10.2020 № ЕД-20-15/129 «О проведении камеральных проверок налоговых деклараций по НДС». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

72. Письмо ФНС от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

73. Письмо ФНС России от 17.06.2021 № ЗГ-3-3/4368 «О рассмотрении обращения». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

74. Письмо ФНС России от 30.12.2021 № КЧ-4-18/18485@ «О направлении обзора судебной практики по спорам, связанным с оспариванием сделок» (вместе с Обзором судебной практики по спорам, связанным с оспариванием сделок, за период 2019–2021 годы»). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

75. Письмо ФНС России от 14.10.2022 № БВ-4-7/13774@ «О возврате излишне уплаченной суммы налога». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

76. Письмо ФНС РФ от 02.05.2023 № КЧ-4-7/5569@ «О проведении налоговыми органами проверок организаций, оказывающих различный спектр услуг в области автомобильных дорог, а также управляющих организаций, оказывающих услуги в сфере жилищно-коммунального хозяйства». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

77. Письмо ФФОМС № 2469/23-и, Госналогслужбы РФ № ВГ-6-07/411 от 13.06.1996 (с изм. от 17.06.1998) «О взаимодействии территориальных фондов обязательного медицинского страхования и органов Госналогслужбы России». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

78. Письмо ПФ РФ № ВБ-01-27/3628, Госналогслужбы РФ № ВГ-6-15/342 от 21.06.1995 «О взаимодействии органов Пенсионного фонда России и органов Госналогслужбы России при осуществлении контроля за своевременным и полным поступлением страховых взносов». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

79. Международный стандарт аудита 530 «Аудиторская выборка» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

80. ОК 034-2014 (КПЕС 2008). Общероссийский классификатор продукции по видам экономической деятельности (ОКПД 2) (утв. приказом Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст). Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

Основная литература:

1. Лагутина Л. Г. Организация и методика проведения налоговых проверок : учебник для вузов. — Москва : Изд-во Юрайт, 2021. — 205 с.

2. Налоги и налогообложение. Практикум : учебное пособие для вузов / Д. Г. Черник [и др.]; под ред. Е. А. Кировой. 3-е изд., перераб. и доп. — Москва : Изд-во Юрайт, 2022. — 438 с. (Высшее образование).

3. Налоги и налогообложение : учебное пособие / Г. В. Гиоев, М. В. Коледов, М. И. Комаров [и др.]. — Санкт-Петербург : СПбУ МВД России, 2023. — 404 с.

4. Финансовый контроль и внутренний финансовый аудит в системе МВД России : учебное пособие. — Санкт-Петербург: Изд-во СПб ун-та МВД России, 2022. — 200 с.

Дополнительная литература:

1. Лыкова Л. Н. Налоги и налогообложение : учебник для вузов. 3-е изд., перераб. и доп. — Москва : Изд-во Юрайт, 2022. — 357 с. (Высшее образование).

2. Налоги и налогообложение : учебник и практикум для вузов / Д. Г. Черник [и др.]; под ред. Е. А. Кировой. 6-е изд., перераб. и доп. — Москва : Изд-во Юрайт, 2022. — 483 с. (Высшее образование).

3. Ордынская Е. В. Организация и методика проведения налоговых проверок : учебник и практикум для вузов. 3-е изд., перераб. и доп. — Москва : Изд-во Юрайт, 2021. — 448 с.

4. Тютюрюков Н. Н. Теория налогов : учебник / Н. Н. Тютюрюков, В. Н. Тютюрюков. — Москва : Прометей, 2020. — 169 с.

Перечень ресурсов информационно-телекоммуникационной сети «Интернет», необходимых для освоения дисциплины

Официальный сайт Минфина России: http://www.minfin.ru/

Официальный сайт федеральной службы государственной статистики: http://www.gks.ru/

Официальный сайт федеральной налоговой службы: https://www.nalog.gov.ru/

Официальный сайт Центрального банка Российской Федерации: http://www.cbr.ru/

Система Гарант: http://www.garant.ru/

Официальный сайт Социального фонда России: https://www.sfr.gov.ru/

Электронно-библиотечная система «Университетская библиотека онлайн» https://biblioclub.ru

Для заметок

Учебное издание

Шумилин Олег Валентинович,
кандидат экономических наук, доцент;
Борина Любовь Вадимовна,
кандидат экономических наук

ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

Учебное пособие

Редактор *Шереметьева Т. Л.*
Компьютерная верстка *Душкова А. Ю.*
Дизайн обложки *Мамедова А. Х.*

EDN: EMLFTU

Подписано в печать 15.07.2025. Формат 60x84 $^{1}/_{16}$
Печать цифровая. Объем 25,0 п. л. Тираж 70 экз. Заказ № 44/25

Отпечатано в Санкт-Петербургском университете МВД России
198206, Санкт-Петербург, ул. Летчика Пилютова, д. 1