

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Оренбургский государственный университет»

Е.Н. Егорова

ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА ГОСУДАРСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ ИСПОЛНЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ЭКОНОМИЧЕСКИМИ СУБЪЕКТАМИ

Учебное пособие

Рекомендовано ученым советом федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Оренбургский государственный университет» для обучающихся по образовательной программе высшего образования по специальности 38.05.01 Экономическая безопасность

Оренбург
2020

УДК 347.73(075.8)
ББК 67.402.23я73
Е30

Рецензент – кандидат экономических наук, доцент Т.А. Терентьева

Егорова, Е.Н.

Е30 Организация и методика государственного контроля исполнения налоговых обязательств экономическими субъектами [Электронный ресурс] : учебное пособие для обучающихся по образовательной программе высшего образования по специальности 38.05.01 Экономическая безопасность / Е. Н. Егорова; М-во науки и высш. образования Рос. Федерации, Федер. гос. бюджет. образоват. учреждение высш. образования "Оренбург. гос. ун-т". - Оренбург : ОГУ. - 2020. - 236 с- Загл. с тит. экрана.
ISBN 978-5-7410-2480-5

В пособии рассматривается один из основных институтов налогового права – налоговый контроль. Раскрываются этапы становления и развития налогового контроля в России, его виды, формы и методы, детально освещаются налоговые проверки, которые являются всеобъемлющей формой налогового контроля, приводится материал по регулированию налогового контроля в ряде зарубежных стран.

Содержание глав иллюстрируется рисунками, примерами, таблицами и завершается вопросами по темам и тестами. В глоссарии приведены термины, позволяющие глубже понять механизм организации налоговой проверки, а также общие вопросы организации налогового контроля.

Учебное пособие предназначено для обучающихся по образовательной программе высшего образования по специальности 38.05.01 Экономическая безопасность очной и заочной форм обучения.

УДК 347.73(075.8)
ББК67.402.23я73

ISBN 978-5-7410-2480-5

© Егорова Е.Н., 2020
© ОГУ, 2020

Содержание

Введение	6
ЧАСТЬ 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В РФ.....	8
Глава 1 Экономические и правовые основы налогового контроля	8
1.1 Место налогового контроля в государственном финансовом контроле	8
1.2 Роль налоговых органов в налоговой политике Российской Федерации	12
1.3 Нормативно-правовое законодательство, регулирующее деятельность налоговых органов РФ	18
1.4 Основные принципы и этапы налогового контроля	30
Вопросы по теме 1	37
Тест по теме 1	37
Глава 2 Организация налогового контроля в Российской Федерации.....	39
2.1 Задачи, состав и структура налоговых органов Российской Федерации.....	39
2.2 Права и обязанности налоговых органов	47
2.3 Права и обязанности налогоплательщиков.....	51
2.4 Виды налогов и сборов в РФ. Обязанность по уплате налогов и сборов	54
Вопросы по теме 2	68
Тест по теме 2	69
Глава 3 Налоговый контроль налогоплательщиков и налоговая декларация	70
3.1 Учет организаций и физических лиц в налоговых органах	71
3.2 Порядок постановки на учет и снятия с учета.....	76
3.3 Идентификационный номер налогоплательщика (ИНН)	78
3.4 Обязанности банков, связанные с налоговым законодательством.....	82
3.5 Недопустимость причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля	88
3.6 Порядок представления налоговых деклараций.....	92
3.7 Порядок внесения изменений и дополнений в налоговую декларацию	99
3.8 Условия освобождения от ответственности за неправильное исчисление и уплату налогов и сборов.....	102
Вопросы по теме 3	108
Тест по теме 3	108
Часть 2 НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ	110
Глава 4 Налоговая проверка как основной метод налогового контроля	110
4.1 Налоговая проверка: понятие, цели и задачи	110
4.2 Классификация налоговых проверок, формы и методы их проведения	113
Вопросы по теме 4	120
Тест по теме 4	121
Глава 5 Организация и порядок проведения камеральных налоговых проверок	122

5.1 Понятие и этапы проведения камеральной проверки	122
5.2 Документальное обеспечение проведения камеральной проверки	125
5.3 Сроки и порядок проведения камеральной налоговой проверки	126
5.4 Основания для углубленной камеральной проверки	131
5.5 Изменения в порядке проведения камеральных налоговых проверок в 2020 году	136
Вопросы по теме 5	138
Тест по теме 5	139
Глава 6 Организация и порядок проведения выездных налоговых проверок	140
6.1 Организация проведения выездных налоговых проверок	141
6.2 Порядок отбора налогоплательщиков	144
6.3 Права и обязанности должностных лиц налоговых органов	150
при проведении выездных налоговых проверок	150
6.4 Права и обязанности налогоплательщиков при проведении выездных налоговых проверок	153
6.5 Порядок оформления документов, необходимых для проведения выездных налоговых проверок	156
6.6 Сроки проведения. Порядок и сроки приостановления	158
6.7 Повторные выездные налоговые проверки	164
6.8 Участие других лиц в налоговой проверке (свидетели, эксперты, переводчики, понятые, специалисты)	166
Вопросы по теме 6	172
Тест по теме 6	173
Глава 7 Особенности проведения налоговых проверок органами полиции при выявлении признаков преступлений	174
Вопросы по теме 7	183
Тест по теме 7	184
Глава 8 Оформление результатов налоговых проверок	185
Вопросы по теме 8	194
Тест по теме 8	195
Часть 3 НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ В РФ	197
Глава 9 Налоговые правонарушения и ответственность за нарушения налогового законодательства	197
9.1 Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение	197
9.2 Налоговая санкция	201
9.3 Виды налоговых правонарушений	204
Вопросы по теме 9	206
Тест по теме 9	207
Глава 10 Обжалование актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц	209

10.1 Право на обжалование	209
10.2 Порядок и сроки подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу.....	211
Вопросы по теме 10	218
Тест по теме 10	218
Заключение.....	221
Список использованных источников.....	223
Глоссарий	228
Методические указания к проведению деловой игры	234

Введение

В учебном пособии рассматривается один из основных институтов налогового права – налоговый контроль. Раскрываются этапы становления и развития налогового контроля в России, его виды, формы и методы, детально освещаются налоговые проверки, которые являются всеобъемлющей формой налогового контроля, приводится материал по регулированию налогового контроля в ряде зарубежных стран.

В пособии рассмотрены теоретические основы организации налогового контроля и практические вопросы его осуществления в соответствии с законодательством Российской Федерации. Изложены методы проведения камеральных и выездных налоговых проверок, порядок составления документации и производства по делам о налоговых правонарушениях, общие положения об ответственности за их совершение. Рассмотрены международные и исторические аспекты налогового контроля и его генезис в Российской Федерации. Пособие содержит достаточное количество схем, примеров, облегчающих усвоение материала. А также в него включены варианты тестовых заданий, разбитые по главам и предназначенные для самостоятельного контроля изученного материала.

Пособие помогает обучающимся самостоятельно формировать и рассчитывать критерии для оценки налоговых рисков, используемые в процессе отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

Учебное пособие «Организация и методика государственного контроля исполнения налоговых обязательств экономическими субъектами» составлено в соответствии с рабочей программой дисциплины «Организация и методика проведения налоговых проверок», изучаемой обучающимися по образовательной программе высшего образования по специальности 38.05.01 Экономическая безопасность.

Пособие может быть использовано для самостоятельной работы обучающимися, подготовки к семинарским занятиям и к промежуточной аттестации.

Цели учебного пособия – это формирование у обучающихся:

- базовых знаний нормативных положений о действующей системе организации налогового контроля в Российской Федерации;
- понятийной базы в сфере налогообложения;
- методологических основ пользования налоговым законодательством РФ.

Для оценивания результатов изучения учебного пособия и обучения по дисциплине «Организация и методика проведения налоговых проверок» в виде знаний автором предлагается ряд тестовых заданий по темам дисциплины. Для оценивания результатов в виде умений и владений предлагаются вопросы для обсуждения, для выполнения которых необходимо проанализировать налоговое законодательство.

Учебное пособие также будет интересно магистрантам, преподавателям и аспирантам вузов, сотрудникам налоговых и финансовых служб, налоговым консультантам и практикующим бухгалтерам.

ЧАСТЬ 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В РФ

Глава 1 Экономические и правовые основы налогового контроля

Цель: формирование у обучающихся экономических и правовых основ налогового контроля в РФ.

Изучив главу 1 и выполнив задания, предложенные в ней, обучающийся должен:

Знать: задачи, цели и значение налогового контроля, основы нормативного регулирования налогового учета в РФ.

Уметь: применять методы осуществления контроля финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов.

Владеть: способностью применять различные методы осуществления контроля финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов.

1.1 Место налогового контроля в государственном финансовом контроле

Главной целью общественного развития является – создание условий для обеспечения безопасности и достойной жизни граждан России, что предполагает проведение сбалансированной бюджетной политики государством.

Государство руководит и направляет бюджетную деятельность через свои органы, которые наделены для этого специальной компетенцией.

Негосударственный сектор, основанный на частной и коллективной собственности, обладает большей эффективностью по сравнению с государственными предприятиями.

Контроль становится полноправным элементом системы управления производством, защитой от проявлений бесхозяйственности, фактором оптимизации финансово-хозяйственной деятельности.

В рыночных условиях государственный финансовый контроль направлен на ускорение экономического и социального развития, пресечение бесхозяйственности и хищений, проверку своевременности выполнения обязательств перед бюджетом и внебюджетными фондами, взаимных платежей между хозяйствующими субъектами.

Посредством его возможно решение проблем рационального использования всех ресурсов, сохранности денежных средств и материальных ценностей субъектами всех форм собственности, использования государственных и муниципальных финансовых ресурсов по целевому назначению.

Финансовый контроль определяется как контроль со стороны уполномоченных государством органов и организаций за законностью действий в процессе собирания, распределения и использования денежных фондов государства и муниципальных образований в целях осуществления эффективной финансовой политики в обществе для обеспечения прав и свобод граждан.

К участникам бюджетного процесса, обладающими бюджетными полномочиями на федеральном уровне относятся: Президент РФ, Государственная Дума и Совет Федерации Федерального Собрания РФ, Правительство РФ, Министерство финансов РФ, Банк России, Счетная палата РФ, государственные внебюджетные фонды, главные распорядители и Распорядители бюджетных средств.

Министерство финансов РФ является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере бюджетной, налоговой, страховой, валютной, банковской деятельности,

государственного долга, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, производства, переработки и обращения драгоценных металлов и драгоценных камней, таможенных платежей, определения таможенной стоимости товаров и транспортных средств, инвестирования средств для финансирования накопительной части трудовой пенсии, организации и проведения лотерей, производства и оборота защищенной полиграфической продукции, финансового обеспечения государственной службы, противодействия легализации полученных преступным путем доходов и финансированию терроризма.

Вместе с тем, Министерство финансов РФ осуществляет координацию и контроль деятельности находящихся в его ведении Федеральной налоговой службы, Федеральной службы страхового надзора, Федеральной службы финансово-бюджетного надзора, Федеральной службы по финансовому мониторингу и Федерального казначейства, а также контроль за исполнением Федеральной таможенной службой нормативных правовых актов по вопросам расчёта и взимания таможенных платежей, определения таможенной стоимости товаров и транспортных средств.

На рисунке 1.1 можно видеть, что государственный финансовый контроль осуществляется в сфере налогообложения, бюджета, банковской системы, государственного и муниципального кредита, страхования, денежного и валютного обращения и т.д.

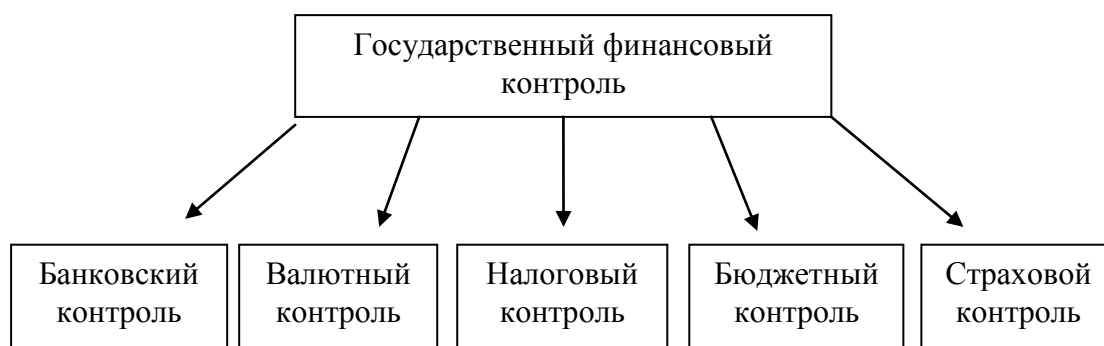


Рисунок 1.1 – Сферы государственного финансового контроля

Объектом бюджетного контроля являются общественные отношения, складывающиеся на всех стадиях бюджетного процесса.

Так, Федеральное казначейство осуществляет предварительный и текущий контроль за ведением операций с бюджетными средствами распорядителей и получателей бюджетных средств, кредитных организаций, других участников бюджетного процесса по исполняемым бюджетам и бюджетам государственных внебюджетных фондов.

Министерство финансов Российской Федерации осуществляет внутренний бюджетный контроль за использованием бюджетных средств распорядителями и получателями бюджетных средств.

Другим видом государственного финансового контроля является налоговый контроль. Необходимость контроля за соблюдением налогового законодательства обусловили появление налогового контроля.

Проведение налогового контроля возлагается в соответствии с Налоговым кодексом РФ на налоговые органы и их должностных лиц, а также на таможенные органы [1].

Валютный контроль также является одним из видов государственного финансового контроля, который осуществляется при проведении валютных операций.

Валютный контроль осуществляется органами валютного контроля и их агентами: Банк Российской Федерации, Министерство финансов Российской Федерации (Департамент валютного контроля), Федеральная таможенная служба Российской Федерации и иные уполномоченные органы.

Таможенный комитет как орган валютного контроля осуществляют валютный контроль за валютными операциями, связанными с перемещением через границу товаров и транспортных средств.

Государство проводит страховой и банковский надзор соответственно в сфере страхования и банковской системы. Данные категории,

рассматриваются, как разновидности государственного финансового контроля.

Страховой надзор осуществляется Федеральной службой страхового надзора Министерства финансов Российской Федерации. Осуществление банковского надзора возложено на Банк России.

Таким образом, можно отметить, что каждый из рассмотренных видов государственного финансового контроля имеют свою специфику. Но цель у них общая – эффективное функционирование государства и благосостояние народа.

1.2 Роль налоговых органов в налоговой политике Российской Федерации

Создание прочной финансовой основы существования государства и общества в целом, успешное осуществление реформ в сфере налогообложения, своевременное и полное формирование бюджетов всех уровней невозможны без создания системы эффективного налогового контроля, призванного обеспечить финансовые интересы государства при одновременном соблюдении прав организаций и физических лиц. Поэтому при изучении теоретических основ налогового контроля необходимо уделить значительное внимание аспекту его организации в государстве.

В соответствии со ст. 82 Налогового кодекса РФ «налоговый контроль определяется как деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ» [1].

Данное определение в законодательство было введено в 2006 году Федеральным Законом «О внесении изменений в часть первую и часть

вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования»; ввиду отсутствия дефиниции налогового контроля до 2006 года и в настоящее время продолжают существовать множество его доктринальных определений.

Так, с точки зрения роли и значения налогового контроля в процессе налогообложения такой контроль рассматривается как этап налогообложения, по составу он отождествляется с совокупностью мер государственного регулирования, по роли и значению в системе государственного контроля его характеризовали как направление. В системе управления налоговый контроль определялся как государственный институт.

По своему предмету он относится к такому виду государственного контроля, как контроль за законностью и целесообразностью.

Налоговый контроль – это совокупная система действий налоговых и иных государственных органов по надзору за выполнением фискально-обязанными лицами (в первую очередь налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами, кредитными организациями) норм налогового законодательства РФ [31].

Исходя из содержания упомянутых выше определений, можно сделать вывод, что налоговый контроль рассматривается как государственный, однако некоторые авторы указывают на возможность проведения контроля за соблюдением налогового законодательства в рамках внутреннего контроля деятельности лица (внутрихозяйственного контроля), а также в процессе осуществления аудиторской проверки, что относится к разновидностям негосударственного финансового контроля.

Порядок осуществления налогового контроля, формы его проведения, а также права и обязанности участников мероприятий налогового контроля, регулируются положениями главы 14 НК РФ.

Основные цели налогового контроля представлены на рисунке 1.2.



Рисунок 1.2 – Цели налогового контроля

Сущность налогового контроля выражается в «контроле налоговых органов за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты (перечисления) налогов и сборов». Таким образом, объект налогового контроля – отношения, связанные с исчислением и уплатой налогов и сборов.

Однако «Налоговый контроль – это цель, а мероприятия налогового контроля – средства достижения данной цели» [31].

К данным мероприятиям следует относить налоговые проверки; получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов; проверки данных учета и отчетности; осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли) и в иных формах, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

По-другому мероприятия налогового контроля можно назвать формами налогового контроля. Необходимо указать и основные задачи налогового контроля:

- обеспечение правильного исчисления, своевременного и полного внесения налогов и сборов в бюджет и государственные внебюджетные фонды;
- предупреждение нарушений законодательства о налогах и сборах;

– наказание нарушителей законодательства о налогах и сборах.

Исходя из вышесказанного, можно дать следующее определение налогового контроля.

Налоговый контроль – специализированный финансовый контроль со стороны государственных органов за соблюдением налогового законодательства, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов и других обязательных платежей юридическими и физическими лицами, проводимый посредством налоговых проверок; получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов; проверки данных учета и отчетности; осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли) и в иных формах, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

Налоговый контроль является обязательным условием эффективного функционирования финансовой системы и экономики страны в целом.

Налоговый контроль проводится налоговыми органами в нескольких формах. Формы налогового контроля – это комплекс определённых мероприятий, осуществляемых налоговыми органами на постоянной основе (Рисунок 1.3).



Рисунок 1.3 – Формы налогового контроля

Как уже было сказано ранее, осуществление налогового контроля возложено на налоговые органы.

Федеральная налоговая служба (далее – ФНС) является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и

надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов, сборов и страховых взносов, 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, за применением контрольно-кассовой техники, а также функции органа валютного контроля в пределах компетенции налоговых органов.

Служба является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим аккредитацию филиалов, представительств иностранных юридических лиц (за исключением представительств иностранных кредитных организаций), а также уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам.

Федеральная налоговая служба находится в ведении Министерства финансов Российской Федерации.

Федеральная налоговая служба руководствуется в своей деятельности Конституцией Российской Федерации, федеральными конституционными законами, федеральными законами, актами Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации, международными договорами Российской Федерации, нормативными правовыми актами Министерства финансов Российской Федерации, а также Положением о Федеральной налоговой службе.

Федеральная налоговая служба осуществляет свою деятельность непосредственно и через свои территориальные органы во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями.

Служба и ее территориальные органы – управления Службы по субъектам Российской Федерации, межрегиональные инспекции Службы, инспекции Службы по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекции Службы межрайонного уровня составляют единую централизованную систему налоговых органов.

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 Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации;
- за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей.

В указанную систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы. Налоговые органы действуют в пределах своей компетенции и в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Налоговые органы осуществляют свои функции и взаимодействуют с федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного

самоуправления и государственными внебюджетными фондами посредством реализации полномочий, предусмотренных НК РФ и иными нормативными правовыми актами РФ.

Главная задача налоговых органов – осуществление налогового контроля за надлежащим исполнением обязанностей плательщиков по исчислению налогов в бюджет.

1.3 Нормативно-правовое законодательство, регулирующее деятельность налоговых органов РФ

Налоговые органы РФ – государственные органы, осуществляющие в соответствии с действующим законодательством взимание налогов и сборов.

В Российской Федерации – единая централизованная система контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей.

На сегодняшний день нормативно-правовая база, регулирующая деятельность налоговых органов в РФ обширна и многообразна. Выделим и рассмотрим некоторые из источников.

Налоговые органы действуют в пределах своей компетенции и в соответствии с законодательством Российской Федерации. Налоговые органы осуществляют свои функции и взаимодействуют с федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами посредством реализации

полномочий, предусмотренных Налоговым кодексом и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации (Рисунок 1.4).

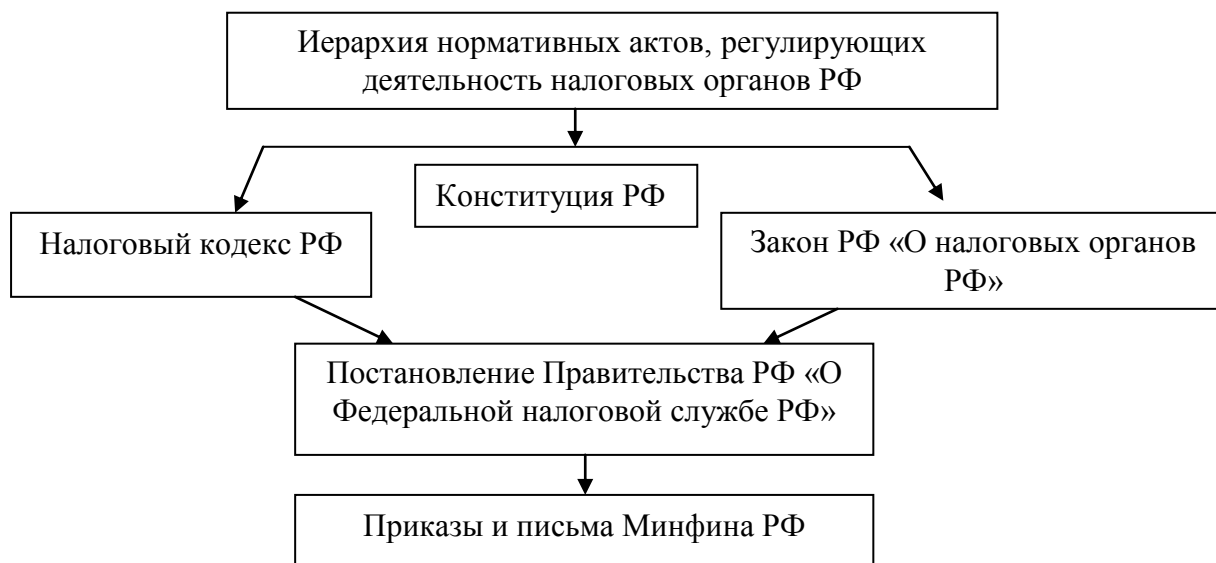


Рисунок 1.4 – Иерархия нормативных актов, регулирующих деятельность налоговых органов РФ

Основополагающей правовой базой служебной деятельности налоговых органов является Конституция Российской Федерации 12 декабря 1993 года. В основном законе государства содержатся исходные позиции, обязательные для сторон, участвующих в налоговых правоотношениях. Обязанность соблюдать Конституцию Российской Федерации и законы возложена, как на органы государственной власти и самоуправления, должностных лиц этих органов, так и на граждан и их объединения. Федеральная Конституция имеет высшую юридическую силу, прямое действие и применяется на территории всей Российской Федерации.

Установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации, административное и административно-процессуальное законодательство – относится к совместному ведению Российской Федерации и её субъектов. Каждый обязан платить законно

установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют.

Теоретические основы организации налогового контроля регламентированы перечнем нормативно-правовых актов, основной из которых является Налоговый кодекс РФ, введенный в действие Федеральным законом от 31.07.98г. № 147-ФЗ (в ред. Федеральных законов от 09.07.1999 № 155-ФЗ, от 05.08.2000 № 118-ФЗ (ред. 24.03.2001), от 09.07.2002 № 83-ФЗ, от 07.07.2003 № 115-ФЗ, от 29.07.2004 № 95-ФЗ) [1].

Кодекс устанавливает систему налогов и сборов, взимаемых в федеральный бюджет, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации, в том числе:

- разнообразия налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации;
- основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;
- принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов и сборов субъектов Российской Федерации и местных налогов и сборов;
- права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;
- формы и методы налогового контроля;
- ответственность за совершение налоговых правонарушений;
- порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц.

Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» от 27 ноября 2017 г. № 343-ФЗ. Данный закон содержит указание налоговому органу на перечисление налога на счета налогоплательщика (налогового агента) – организации или

индивидуального предпринимателя, с которых должно быть произведено перечисление налога, на сумму, подлежащую перечислению. Взыскание налога может производиться с рублевых расчетных (текущих) счетов, при недостаточности или отсутствии средств на рублевых счетах – с валютных счетов, а при недостаточности или отсутствии средств на валютных счетах – со счетов в драгоценных металлах налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя.

Закон РФ «О налоговых органах Российской Федерации» от 21. 03. 91 № 943-1 Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 (ред. от 03.07.2016) «О налоговых органах Российской Федерации» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017) [4].

Закон содержит 4 главы:

I. Общие положения.

II. Задачи, права и обязанности налоговых органов.

III. Ответственность налоговых органов.

IV. Иные вопросы деятельности налоговых органов.

В законе определено назначение и общие направления деятельности налоговых органов. Статья 1 закона относит к компетенции налоговых органов контроль за соблюдением налогового законодательства России, правильностью исчислений, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и других обязательных платежей, установленных российским законодательством, а также контроль за соблюдением валютного законодательства России в пределах своей компетенции.

Законом предусмотрено решение налоговыми органами поставленных профессиональных задач в форме взаимодействия с федеральными органами исполнительной власти, органами государственной власти субъектов федерации и органами местного самоуправления, а значит и с правоохранительными органами. К органам

МВД РФ персонально обращена статья 5, обязывающая оказывать практическую помощь сотрудникам налоговых органов при исполнении последними служебных обязанностей.

Глава II закона содержит полномочия налоговых органов, необходимые для выполнения собственных служебных задач. Здесь же описаны составы административных правонарушений, подведомственных налоговым органам.

Главными задачами налоговых органов являются: контроль за соблюдением налогового законодательства, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет государственных налогов и других платежей, установленных законодательством Российской Федерации, а также валютный контроль, осуществляемый в соответствии с законодательством Российской Федерации о валютном регулировании и валютном контроле и настоящим Законом.

Налоговым органам предоставляется право:

– производить в органах государственной власти и органах местного самоуправления, организациях, у граждан Российской Федерации, иностранных граждан и лиц без гражданства проверки денежных документов, бухгалтерских книг, отчетов, планов, смет, деклараций и иных документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей в бюджет; получать необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проверках, за исключением сведений, составляющих коммерческую тайну, определяемую в установленном законодательством порядке. Осуществлять контроль за соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядка и условий ее регистрации и применения, которые определяются законодательством Российской Федерации о применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или)

расчетов с использованием платежных карт, за полнотой учета выручки в организациях и у индивидуальных предпринимателей, проверять документы, связанные с применением контрольно-кассовой техники, получать необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проведении проверок, проводить проверки выдачи кассовых чеков, налагать штрафы на организации, а также на индивидуальных предпринимателей за нарушение требований законодательства Российской Федерации о применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт;

- контролировать соблюдение законодательства гражданами, занимающимися предпринимательской деятельностью;

- получать от предприятий, учреждений, организаций (включая банки и иные финансово-кредитные учреждения), а также от граждан с их согласия справки, документы и копии с них, касающиеся хозяйственной деятельности налогоплательщика и необходимые для правильного налогообложения. Должностные лица налогового органа обязаны сохранять в тайне сведения о вкладах граждан и организаций;

- обследовать, с соблюдением соответствующих правил при осуществлении своих полномочий, любые используемые для извлечения доходов, либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения, производственные, складские, торговые и иные помещения предприятий, учреждений, организаций и граждан. В случаях отказа граждан допустить должностных лиц налоговых органов к обследованию указанных помещений налоговые органы вправе определять облагаемый доход таких лиц на основании документов, свидетельствующих о получении ими доходов, и с учетом обложения налогами лиц, занимающихся аналогичной деятельностью;

– требовать от руководителей и других должностных лиц проверяемых предприятий, учреждений, организаций, а также от граждан устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и других обязательных платежах в бюджет и законодательства о предпринимательской деятельности и контролировать их выполнение;

– приостанавливать операции предприятий, учреждений, организаций и граждан по расчетным и другим счетам в банках и иных финансово-кредитных учреждениях в случаях непредставления налоговым органам и их должностным лицам бухгалтерских отчетов, балансов, расчетов, деклараций и других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и иных обязательных платежей в бюджет;

– изымать у предприятий, учреждений и организаций документы, свидетельствующие о сокрытии или занижении прибыли (дохода) или о сокрытии иных объектов от налогообложения, с одновременным производством осмотра документов, фиксации их содержания. Объем и состав изымаемых документов определяются инструкцией Министерства финансов Российской Федерации;

– выносить решения о привлечении органов, организаций и граждан к ответственности за совершение налоговых правонарушений в порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации;

– взыскивать недоимки по налогам и взыскивать пени в порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации;

– возбуждать ходатайства о запрещении в установленном порядке заниматься индивидуальной трудовой деятельностью;

– предъявлять в суде и арбитражном суде иски: о ликвидации предприятия любой организационно-правовой формы по основаниям, установленным законодательством Российской Федерации, о признании регистрации предприятия недействительной в случае нарушения установленного порядка создания предприятия или несоответствия

учредительных документов требованиям законодательства и взыскании доходов, полученных в этих случаях; о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам; о взыскании неосновательно приобретенного не по сделке, а в результате других незаконных действий;

– создавать на период погашения задолженности по налогам налоговые посты в организациях, имеющих трехмесячную и более задолженность, в целях обеспечения контроля за ее погашением;

– федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области налогов и сборов, является органом валютного контроля и выполняет функции, связанные с осуществлением им валютного контроля, в порядке, определяемом Правительством Российской Федерации.

Вышестоящим налоговым органам предоставляется право отменять решения нижестоящих налоговых органов в случае их несоответствия Конституции Российской Федерации, федеральным законам и иным нормативным правовым актам.

Глава III предусматривает общие условия наступления ответственности налоговых органов и их должностных лиц за необоснованные действия (бездействие).

Глава IV освещает общие вопросы материально-технического обеспечения налоговых органов, бытового обеспечения и обязательного государственного личного страхования самих сотрудников. Предусмотрен порядок выплаты единовременных пособий при наступлении неблагоприятных последствий в связи с осуществлением служебной деятельности (гибель работника налоговых органов, телесные повреждения). Государственным служащим – сотрудникам налоговых органов, присваиваются классные чины в соответствии с занимаемой должностью, квалификацией и стажем работы: главный государственный советник налоговой службы; государственные советники налоговой

службы 1, 2, 3 ранга; советники налоговой службы 1, 2, 3 ранга; инспектора налоговой службы 1, 2, 3 ранга. Должностные лица налоговых органов являются государственными служащими.

Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)» от 26.10.2002 № 127-ФЗ (ред. от 01.07.2018), наделяет налоговые органы правом обращения в арбитражный суд с заявлением о признании должника, в том числе отсутствующего, банкротом ввиду неисполнения обязанности по уплате обязательных платежей. Закон предусматривает участие налоговых органов в качестве кредитора в части требований по обязательным платежам, наделяет их определенными правами.

Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» (с изм. от 14 июня 2018 г.). В постановлении говорится о том, что федеральная налоговая служба является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства Российской Федерации 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.

Федеральная налоговая служба выдает в установленном порядке лицензии на производство, хранение и оборот этилового спирта, спиртосодержащей продукции, производство, розлив, хранение, закупку и оптовую реализацию алкогольной продукции; производство, хранение и поставку спиртосодержащей непищевой продукции; производство табачных изделий и т.д.

ФНС осуществляет государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и

крестьянских (фермерских) хозяйств; установку и пломбирование контрольных спирто-измеряющих приборов на предприятиях и в организациях по производству этилового спирта из сырья всех видов; регистрирует в установленном порядке договоры коммерческой концессии; контрольно-кассовую технику, используемую организациями и индивидуальными предпринимателями в соответствии с законодательством Российской Федерации.

ФНС ведет в установленном порядке учет всех налогоплательщиков:

- бесплатно информирует налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также предоставляет формы налоговой отчетности и разъясняет порядок их заполнения;

- осуществляет в установленном законодательством Российской Федерации порядке возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов и сборов, а также пеней и штрафов;

- принимает в установленном законодательством Российской Федерации порядке решения об изменении сроков уплаты налогов, сборов и пеней;

- устанавливает формы налогового уведомления; требования об уплате налога; заявления о постановке на учет в налоговом органе; уведомления о постановке на учет в налоговом органе; свидетельства о постановке на учет в налоговом органе; решения руководителя налогового органа о проведении выездной налоговой проверки; требования к составлению акта налоговой проверки; акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушении лицами, не являющимися налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами,

законодательства о налогах и сборах (в том числе о совершении налоговых правонарушений), и требования к его составлению; представления налоговыми агентами в налоговый орган сведений о доходах физических лиц и суммах начисленных и удержанных налогов за налоговый период; справки о полученных физическими лицами доходах и удержанных суммах налога; представления в налоговый орган органами, выдающими в установленном порядке лицензии на пользование объектами животного мира, на пользование объектами водных биологических ресурсов, сведений о выданных лицензиях, сумме сбора, подлежащей уплате по каждой лицензии, а также сведений о сроках уплаты сбора.

ФНС взаимодействует в установленном порядке с органами государственной власти иностранных государств и международными организациями в установленной сфере деятельности, проводит в установленном порядке конкурсы и заключает государственные контракты на размещение заказов на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг для нужд Службы, а также на проведение научно-исследовательских работ для государственных нужд в установленной сфере деятельности, осуществляет иные функции в установленной сфере деятельности, если такие функции предусмотрены федеральными законами, нормативными правовыми актами Президента Российской Федерации или Правительства Российской Федерации.

Последующим нормативно-правовым источником являются подзаконные акты по вопросам налогообложения и организации работы налоговой инспекции. К таким актам относятся указы Президента РФ. Иными самостоятельными источниками налогового права являются постановления и распоряжения Правительства РФ по налогам и другим обязательным платежам; акты Министерства по налогам и сборам, регулирующие налоговый контроль и содержащие предписания по процедурам взимания различных видов налогов в масштабах всей страны

(инструкции, разъяснения, письма и т.д.); местные подзаконные акты по вопросам налогообложения, издаваемые представительными органами краев и областей, а также городов и районов.

Камеральная налоговая проверка может быть завершена до истечения трехмесячного срока, предусмотренного пунктом 2 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении следующих налогоплательщиков. ФНС России поручает:

I. Управлениям ФНС России по субъектам Российской Федерации обеспечить проведение территориальными налоговыми органами оценки налогоплательщиков, представивших декларации по Акцизам.

II. Межрегиональным инспекциям ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам (далее – МИ ФНС России по КН) проводить оценку налогоплательщиков, представивших декларации по Акцизам.

III. МИ ФНС России по КН и Управлениям обеспечить завершение камеральных проверок по истечении двух месяцев со дня представления налоговых деклараций по Акцизам.

IV. В отношении налогоплательщиков, указанных в пункте 2, после окончания камеральной проверки, в случае выявления обстоятельств нарушения норм налогового законодательства, в том числе признаки уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате Акциза в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни, об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом учете, и налоговой отчетности налогоплательщика незамедлительно организовывать мероприятия по проведению контрольно-аналитической работы с целью обеспечения представления уточненных налоговых деклараций, либо по проведению предпроверочного анализа с целью принятия решения о проведении выездных налоговых проверок и т.д.

Внутриведомственные нормативные акты, направленные на решение задач, стоящих непосредственно перед налоговыми органами, носят

императивный характер и распространяют свое действие на лиц, являющихся сотрудниками налоговых органов. Инструктивный материал может быть межведомственным, если подготовлен и издан за подписью руководителей двух и более министерств, комитетов, управлений. Правовые основы деятельности ФНС РФ не исчерпываются названными актами. Их перечень содержит десятки наименований, они изменяются и дополняются в связи с переменами в экономической и политической жизни общества. Важно при этом, чтобы налоговое законодательство способствовало не только полному и своевременному поступлению в бюджет налогов и других обязательных платежей, но и преодолению кризисных явлений на пути перехода к рыночной экономике.

1.4 Основные принципы и этапы налогового контроля

При осуществлении мероприятий налогового контроля уполномоченные органы руководствуются определенными принципами:

- законности подразумевает строгое соблюдение нормативно-правовых актов. Полномочия налоговых и таможенных органов, а также формы и методы налогового контроля устанавливаются исключительно Налоговым кодексом РФ. Кроме того, на налоговые органы возлагается обязанность осуществлять контроль за соблюдением налогового законодательства и принятых в соответствии с ним нормативных актов;
- планирования мероприятий налогового контроля;
- соблюдения налоговой тайны (специального режима доступа к сведениям о налогоплательщиках, плательщиках сборов и налоговых агентах, полученным должностными лицами уполномоченных контрольных органов). Данный принцип представляет собой требование соблюдения специального режима доступа к сведениям о налогоплательщике,

полученным должностными лицами уполномоченных контрольных органов. Налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом сведения о налогоплательщике, за исключением сведений, определенных в ст. 102 НК РФ. Налоговая тайна не подлежит разглашению должностными лицами уполномоченных органов, привлекаемыми специалистами, экспертами, переводчиками за исключением случаев, предусмотренных федеральным законом;

- последовательности проведения мероприятий налогового контроля и документального фиксирования установленных фактов, действий и событий;

- недопустимости причинения ущерба проверяемой организации или физическому лицу при проведении налогового контроля.

Немаловажное значение при организации налогового контроля имеет рассмотрение его этапов. Контрольная деятельность имеет ярко выраженный циклический характер, а мероприятия налогового контроля повторяются периодически, как правило, в одной и той же последовательности. Общеизвестно, что контроль имеет многостадийный характер и развивается поэтапно. Однако при определении основных этапов контрольной деятельности существует целый спектр научных мнений, использующих различные критерии для отделения одной стадии (этапа) контроля от другой.

Рассмотрим некоторые из них в таблице 1.1.

Таблица 1.1 – Стадии и мероприятия налогового контроля

Авторы	Стадии (этапы) и мероприятия налогового контроля
Л.А. Сергиенко	<ul style="list-style-type: none"> – планирование проверки и организационных мероприятий по ее проведению; – подготовка к проверке; – проведение проверки; – составление, обсуждение и принятие контролирующим органом (лицом) акта проверки, принятие решения по ней и ознакомление с ними заинтересованных органов и лиц; – реализация принятого по материалам проверки решения; – рассмотрение возможных жалоб на принятое контрольным органом (должностным лицом) решение;

	– контроль за фактическим исполнением решений, а также предложений и рекомендаций, содержащихся в акте проверки
С.О. Шохин	– проверка согласованности показателей, прямо влияющих на налогооблагаемую базу, различных форм собственности; – сличение отдельных отчетных показателей с записями в регистрах бухгалтерского учета; – проверка обоснованности учетных записей по данным первичных документов
В.В. Бурцев	Этап 1. Подготовка контроля: – стадия 1 – предварительное (первичное) планирование; – стадия 2 – обследование (предварительный обзор); – стадия 3 – планирование. Этап 2. Проведение контроля: – стадия 1– осуществление контрольных процедур по существу и получение контрольных доказательств; – стадия 2– отчетность по результатам контроля. Этап 3. Реализация результатов контроля: – стадия 1– доведение результатов контроля до заинтересованных лиц; – стадия 2 – проверка принятия мер по результатам контроля
Е.В. Поролло	– регистрация и учет налогоплательщиков; – прием налоговой отчетности; – осуществление камеральных проверок; – начисление платежей к уплате; – контроль за своевременной уплатой начисленных сумм; – проведение документальных проверок; – контроль за реализацией материалов проверок и уплатой начисленных финансовых санкций и административных штрафов

Таким образом, приведенные выше мнения ученых позволяют определить те критерии, при помощи которых можно разграничить организацию контрольной деятельности налоговых органов на отдельные этапы.

Учитывая однородность задач и осуществляемых в ходе каждого этапа действий, выделим следующие этапы налогового контроля:

Этап 1. Учета организаций и физических лиц в налоговых органах

На данном этапе каждый налогоплательщик должен быть зарегистрирован в налоговых органах по основаниям, установленным налоговым законодательством. Результатом учета становится создание и ведение единого реестра налогоплательщиков [8].

Этап 2. Подготовительный этап осуществления налогового контроля

На данном этапе должны выполняться следующие действия:

- определение цели и сроков проведения мероприятий налогового контроля;
- составление планов проведения мероприятий контроля на определенный период времени;
- отбор организаций и физических лиц, в отношении которых предполагается проведение мероприятий налогового контроля;
- предварительное ознакомление с состоянием расчетов налогоплательщика с бюджетами (внебюджетными фондами), в отношении которого предполагается проведение мероприятий налогового контроля (наличие задолженности по уплате налогов или сборов, предоставление отсрочек, рассрочек или налоговых кредитов, проведение мероприятий по реструктуризации задолженности и т.д.);
- анализ и оценка экономических характеристик деятельности налогоплательщика (объем выручки, объем продаж, вид деятельности, число работников и т.д.);
- выбор форм и методов соответствующей контрольной деятельности;
- подбор специалистов и их инструктаж;
- составление плана проведения конкретного мероприятия налогового контроля в отношении конкретного налогоплательщика.

Этап 3. Назначение мероприятий налогового контроля

Необходимо заметить, что данный этап характерен только при выездных налоговых проверках. Так как выездная налоговая проверка назначается специальным решением руководителя или заместителя руководителя налогового органа.

Этап 4. Проведение мероприятий налогового контроля

Именно в рамках данного этапа происходит реализация большей части полномочий налоговых органов, а также выявление и установление фактов

нарушений налогового законодательства. В ходе данного этапа контрольной деятельности должностные лица налоговых органов в зависимости от вида проводимого контрольного мероприятия совершают определенные действия, предписанные им законодателем, по установлению правильности и своевременности расчетов проверяемого лица по уплате налогов и сборов. При этом эффективность совершаемых действий всегда будет связана с правильным выбором методов осуществления контроля, с результативностью и действенностью применяемых уполномоченными должностными лицами мер по воздействию на проверяемых лиц. Неправильное применение норм налогового законодательства в ходе контрольной деятельности налоговыми органами может привести не только к отказу в удовлетворении их требований, но и к возмещению ущерба плательщику со стороны государства, что, естественно, не позволит говорить о какой-либо эффективности налогового контроля.

Этап 5. Оформление результатов мероприятий налогового контроля и составление итогового документа

Отражение результатов налогового контроля в документальном виде является основой контрольной деятельности налоговых органов и имеет решающее значение для последующего привлечения виновного лица к ответственности за нарушение норм налогового законодательства. Как правило, такие документы содержат описание выявленных фактов нарушений, состояние расчетов налогоплательщика с бюджетом и внебюджетными фондами по уплате налоговых платежей, а также правовую оценку действий или бездействия налогоплательщиков и иных обязанных лиц. Документами, оформляющими результаты налогового контроля, являются акты налоговых проверок, протоколы отдельных процессуальных действий, заключение эксперта, акт инвентаризации налогоплательщика, свидетельство о постановке на учет в налоговом органе и др.

На данной стадии налогового контроля осуществляется подготовка текста и подписание документов налогового контроля уполномоченными должностными лицами, а в установленных случаях – вручение итоговых документов налогового контроля проверяемым лицам.

Этап 6. Обмен контрольной информацией с уполномоченными органами

Необходимо акцентировать внимание на том, что обмен информацией, получаемой налоговыми органами, с другими уполномоченными органами, имеющими право на получение такой информации, осуществляется постоянно, а не только после проведения мероприятий налогового контроля [16].

Итак, проведение контрольной деятельности органами государственного налогового контроля осуществляется поэтапно. Кроме того, каждое отдельно взятое контрольное мероприятие можно разделить на ряд стадий и этапов.

Поскольку контрольная деятельность государственных налоговых органов предполагает наличие определенных правоотношений между контролирующей и контролируемой сторонами, важное место в организации налогового контроля имеет четкое определение полномочий этих сторон. Далее в настоящем учебном пособии они изложены в п. 2.2 и 2.3.

Неотъемлемым атрибутом организации контрольной деятельности налоговых органов являются документы налогового контроля. Результаты контрольной деятельности уполномоченных органов должны быть зафиксированы в документальном виде, после чего они приобретают свое формально-юридическое значение.

Документы налогового контроля выполняют фиксационную, информационную, правоустанавливающую и доказательственную функции.

Помимо этого содержание документов налогового контроля должно соответствовать требованиям объективности, обоснованности, полноты,

комплексности, четкости, лаконичности, доступности и системности изложения.

В зависимости от непосредственного назначения в динамике контрольного процесса В.М. Горшенев и И.Б. Шахов разделяли документы контроля на исходные, промежуточные, завершающие и информационные.

В качестве исходных документов выступают такие, например, как решение о назначении выездной налоговой проверки, промежуточными документами являются протоколы отдельных процессуальных действий налогового контроля (например, протокол осмотра помещения налогоплательщика), завершающими – такие как акты налоговых проверок, свидетельство о постановке на учет в налоговом органе; информационными документами являются документы, направляемые в налоговые органы другими государственными органами и организациями.

Кроме того, результаты налогового контроля в настоящее время могут быть представлены не только в документальном виде, но и в виде формирования компьютерных информационных баз данных. Ярким примером тому является создание налоговыми органами в результате проведения учета организаций и физических лиц Единого государственного регистра налогоплательщиков, который представляет собой систему государственных баз данных учета налогоплательщиков, ведущихся налоговыми органами исходя из единых методологических и программно-технологических принципов на основе документированной информации, поступающей в эти органы. Информация о налогоплательщиках, содержащаяся в регистре, может предоставляться пользователям информационных ресурсов в установленных законодательством случаях.

Документы налогового контроля могут отражать результаты, как самостоятельных мероприятий налогового контроля, так и отдельных конкретных процессуальных действий. Так результаты отдельных действий могут быть зафиксированы в различных документах: актах, протоколах,

экспертных заключениях, фото- и кинодокументах и т.д. Документами, фиксирующими результаты самостоятельных мероприятий налогового контроля, в подавляющем большинстве являются акты налоговых проверок, составленные с соблюдением установленных норм и требований.

Итак, для организации налогового контроля любого государства весьма важное значение имеет наличие необходимой законодательной базы, регламентирующей деятельность органов уполномоченных органов, содержащей круг полномочий контролирующей и контролируемой сторон и обеспечивающей эффективную реализацию мероприятий налогового контроля.

Вопросы по теме 1

1. Понятие и значение налоговой политики в РФ.
2. Основные формы и виды налогового контроля.
3. Источники информации о доходах и имуществе организаций, необходимой для налогового контроля.
4. Этапы развития и принципы налогового контроля.
5. Отечественный и зарубежный опыт развития налогового контроля.

Тест по теме 1

1. По форме своего осуществления налоговый контроль подразделяется на:

- а) непосредственный контроль;
- б) регулирующий контроль;
- в) полный контроль;
- г) частичный контроль.

2. По времени своего осуществления налоговый контроль бывает:

- а) предварительный;
- б) постоянный;
- в) временный;
- г) регулярный.

3. Метод налогового контроля – это....

а) приемы и способы, посредством которых данный контроль осуществляется;

б) способ взимания средств с налогоплательщиков;

в) ведение учета поступлений в бюджет;

г) непосредственная проверка налоговых организаций.

4. Налоговые органы, согласно НК РФ, проводят следующие виды налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов:

а) камеральные, выездные, встречные налоговые проверки;

б) камеральные, выездные налоговые проверки;

в) камеральные, встречные налоговые проверки;

г) камеральные, повторные и разовые проверки.

5. Налоговая проверка – это:

а) анализ всех составляющих производственных операций для определения возможности их совершенствования;

б) совокупность данных, зафиксированных на бумажном носителе и (или) с использованием электронной базы данных, обеспечивающая идентификацию зарегистрированных в системе ведения реестра владельцев ценных бумаг номинальных держателей и владельцев ценных бумаг и учет их прав в отношении ценных бумаг, зарегистрированных на их имя, позволяющая получать и направлять информацию указанным лицам и составлять реестр;

в) составная часть финансовых проверок, любое официальное посещение сотрудниками налоговых органов территории налогоплательщика, получение запросов, требований и других документов от налоговых органов; владельцев ценных бумаг;

г) аудит финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Глава 2 Организация налогового контроля в Российской Федерации

Цель: формирование у обучающихся знаний теоретических и методологических основ организации налогового контроля в РФ.

Изучив главу 2 и выполнив задания, предложенные в ней, обучающийся должен:

Знать: теоретические основы организации налогового контроля; виды налоговых проверок и методику их проведения; права, обязанности и ответственность налоговых органов, иных государственных органов и налогоплательщиков при проведении налоговых проверок и иных мероприятий налогового контроля.

Уметь: разрабатывать и оформлять в соответствии с действующим законодательством о налогах и сборах соответствующую документацию, необходимую в ходе осуществления налогового контроля; готовить рекомендации по проведению проверки правомерности применения различных способов оптимизации налоговых платежей организациями и физическими лицами.

Владеть: навыками практического выполнения необходимых подготовительных и организационных процедур в ходе налогового контроля.

2.1 Задачи, состав и структура налоговых органов Российской Федерации

Важная роль в обеспечении эффективного функционирования налоговой системы РФ отводится налоговым органам, к которым в соответствии с действующим законодательством относится Министерство финансов РФ и Федеральная налоговая служба, включая ее структурные подразделения по всей территории государства.

Система налоговых органов в РФ построена в соответствии с административным и национально-территориальным делением, принятым в РФ, и состоит из трех звеньев [29].

Каждый уровень системы и ее составляющие имеют свои функции и специфику. Общая структура налоговых органов и центрального аппарата ФНС России представлены на рисунках 2.1-2.2.

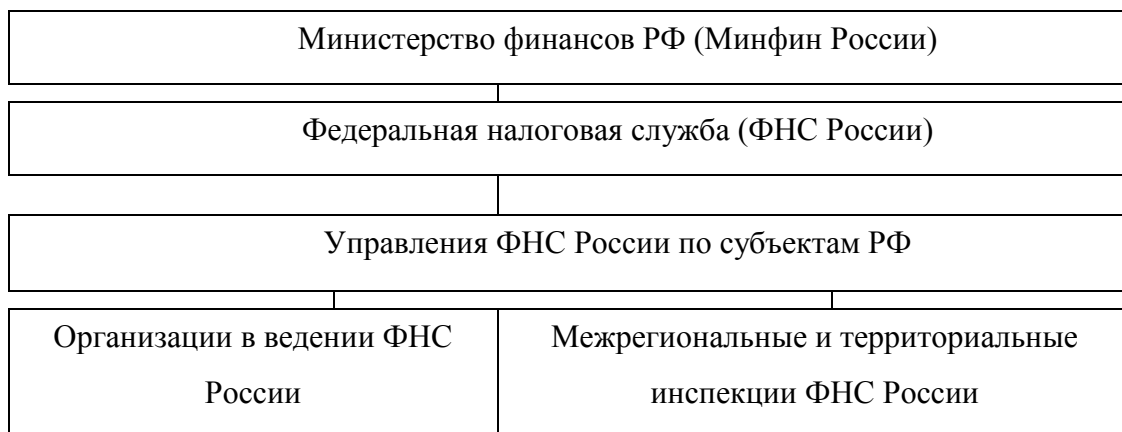


Рисунок 2.1 – Структура налоговых органов РФ

ФНС – орган исполнительной власти, занимающийся регистрацией юридических лиц и ИП, делами о банкротстве, устанавливающий налоговые ставки. Руководитель ФНС назначается и увольняется Правительством по представлению главы Минфина.

Межрегиональные инспекции создаются для контроля над самыми крупными налогоплательщиками. Каждая инспекция контролирует представителей только одной отрасли [38].

Управления ФНС по субъектам (УФНС) – элементы регионального уровня. В обязанности УФНС входят методическое обеспечение контроля, координация работы нижестоящих инстанций.

Межрайонные инспекции контролируют налоговый учет крупных плательщиков на региональном уровне. Такие инспекции подчинены не только ФНС, но и УФНС по субъекту.

Территориальная инспекция – основной орган. Этот орган производит налоговый контроль по муниципальному образованию (район города) или по мелкому населенному пункту, не разделенному более детально.

Структура предполагает наличие четырех уровней – федеральный, федерально-окружной, региональный и местный. Такая иерархия соответствует административно-территориальному делению государства.

Центральным органом управления налогообложением в РФ является ФНС России.

Федеральную налоговую службу возглавляет руководитель, назначаемый на должность и освобождаемый от должности Правительством Российской Федерации по представлению Министра финансов Российской Федерации.

С 2010 года возглавлял Федеральную налоговую службу Мишустин Михаил Владимирович. В январе 2020 года на эту должность назначен Даниил Егоров. Ранее он занимал должность заместителя главы ФНС России.

Руководитель Федеральной налоговой службы имеет заместителей, назначаемых на должность и освобождаемых от должности Министром финансов Российской Федерации по представлению руководителя ФНС. В настоящее время руководитель ФНС России имеет 9 заместителей.

Кроме руководителя и заместителей ФНС России в центральный аппарат входят следующие подразделения:

- аналитическое управление;
- контрольное управление;
- управление налогообложения юридических лиц;
- управление кадров;
- финансовое управление;
- управление информационных технологий;
- правовое управление;

- управление обеспечения процедур банкротства;
- управление по работе с задолженностью;
- управление оперативного контроля;
- управление налогообложения имущества;
- управление досудебного урегулирования налоговых споров;
- административно-контрольное управление;
- управление международного сотрудничества и валютного контроля;
- управление камерального контроля;
- управление модернизации налоговых органов;
- управление трансфертного ценообразования;
- управление контроля налоговых органов;
- управление интерактивных сервисов;
- управление налогообложения доходов физических лиц и администрирования страховых взносов;
- управление регистрации и учета налогоплательщиков.

Межрегиональные инспекции ФНС России по Федеральным округам включают:

- ФНС России по Центральному федеральному округу;
- ФНС России по Северо-Западному федеральному округу;
- ФНС России по Южному федеральному округу;
- ФНС России по Приволжскому федеральному округу;
- ФНС России по Уральскому федеральному округу;
- ФНС России по Сибирскому федеральному округу;
- ФНС России по Дальневосточному федеральному округу;
- ФНС России по Северо-Кавказскому федеральному округу.

В структуре ФНС России выделены межрегиональные инспекции:

- ФНС России по централизованной обработке данных (одна инспекция);

– межрегиональные инспекции по крупнейшим налогоплательщикам (9 инспекций);

– межрегиональные инспекции ФНС России по федеральным округам (8 инспекций).

В состав налоговых органов РФ входят 8 управлений ФНС России по следующим округам:

- Центральный федеральный округ;
- Северо-Западный федеральный округ;
- Южный федеральный округ;
- Приволжский федеральный округ;
- Уральский федеральный округ;
- Сибирский федеральный округ;
- Дальневосточный федеральный округ;
- Северо-Кавказский федеральный округ.

В Дальневосточном федеральном округе 9 управлений:

- Управление по Республике Саха (Якутия);
- Управление по Приморскому краю;
- Управление по Хабаровскому краю;
- Управление по Амурской области;
- Управление по Камчатской области и Корякскому автономному округу;
- Управление по Магаданской области;
- Управление по Сахалинской области;
- Управление по Еврейской автономной области;
- Управление по Чукотскому АО.

Основные функции, возложенные на ФНС России по контролю и надзору:

- за соблюдением законодательства РФ о налогах и сборах;

- за правильностью исчисления, полнотой, своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов и иных обязательных платежей;
- за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции;
- за соблюдением валютного законодательства в пределах компетенции налоговых органов;
- за информированием налогоплательщиков по вопросам налогового законодательства и разъяснением системы налогообложения.

Федеральная налоговая служба ведет в установленном порядке:

- учет налогоплательщиков (юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств);
- единый государственный реестр юридических лиц;
- единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей;
- единый государственный реестр налогоплательщиков;
- единый государственный реестр лотерей;
- государственный реестр всероссийских лотерей.

ФНС России также является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим:

- государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей;
- представление в делах о банкротстве и процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований РФ по денежным обязательствам.

ФНС России руководствуется в своей деятельности Конституцией РФ, федеральными конституционными законами, федеральными законами, актами Президента РФ и Правительства РФ, международными договорами

РФ, нормативными правовыми актами Минфина России, а также Положением о ФНС России.

ФНС России ведет деятельность непосредственно и через свои территориальные органы во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями.

Структура налоговых органов утверждается приказом ФНС России. Каждый налоговый орган является самостоятельным юридическим лицом, но в то же время находится в вертикальной подчиненности и входит в единую централизованную систему.

Особенностью реформирования структуры налоговых органов является создание межрегиональных и межрайонных инспекций. В отличие от традиционных инспекций, осуществляющих контроль в зависимости от территориальной принадлежности налогоплательщика, межрегиональные и межрайонные инспекции строят свою работу исходя из категории налогоплательщика и его отраслевой принадлежности.

Межрегиональные инспекции по федеральным округам занимают промежуточное положение между федеральной налоговой службой и территориальными управлениями ФНС России.

Межрегиональные инспекции ФНС России по федеральным округам созданы:

- для осуществления взаимодействия с полномочными представителями Президента РФ в федеральных округах по вопросам, отнесенным к их компетенции;
- для контроля за соблюдением законодательства РФ о налогах и сборах на территории соответствующего федерального округа;
- для проведения налоговых проверок.

На межрегиональном уровне также существует семь межрегиональных инспекций по крупнейшим налогоплательщикам в следующих сферах:

- разведка, добыча, переработка, транспортировка и реализаций нефти и нефтепродуктов;
- разведка, добыча, переработка, транспортировка и реализация природного газа;
- производство и оборот этилового спирта из всех видов сырья алкогольной, спиртосодержащей и табачной продукции;
- электроэнергетика, в том числе производство, передача, распределение и реализация электрической и тепловой энергии;
- производство и реализация продукции металлургической промышленности;
- оказание транспортных услуг;
- оказание услуг связи.

Налоговые службы на уровне субъектов РФ (республик, краев) выполняют следующие задачи:

- осуществляют контроль за соблюдением налогового законодательства на территории соответствующего субъекта РФ;
- обеспечивают поступление налогов, сборов и других обязательных платежей в бюджет.

Руководителя Управления ФНС России по субъекту РФ назначает руководитель ФНС России по согласованию с полномочным представителем Президента РФ по соответствующему субъекту Федерации.

Можно выделить два вида инспекций Федеральной налоговой службы межрайонного уровня:

- инспекции ФНС России, контролирующие территорию не одного, а нескольких административных районов;

– инспекции ФНС России, осуществляющие налоговый контроль за крупнейшими налогоплательщиками, которые подлежат налоговому администрированию на региональном уровне.

2.2 Права и обязанности налоговых органов

В Налоговом кодексе Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 03.08.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 03.09.2018) (в ред. Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ) и ст. 31 НК РФ изложены права налоговых органов, к которым относят [1]:

– требовать от налогоплательщика документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов (данное право реализуется при проведении налогового контроля; порядок истребования документов рассмотрен при описании форм и методов налогового контроля);

– проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК РФ;

– приостанавливать операции по счетам налогоплательщиков в банках и налагать арест на имущество налогоплательщиков в порядке, предусмотренном НК РФ (операции по счетам приостанавливаются чаще всего в случае непредставления налоговых деклараций в срок, установленный законом, или в качестве одной из мер, обеспечивающих поступление налогов в бюджеты всех уровней; в случае непредставления декларации в установленный срок операции по счету приостанавливаются до момента ее представления; арест на имущество налагается в случаях, предусмотренных налоговым законодательством);

– производить выемку документов при проведении налоговых проверок у налогоплательщика, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений (выемка документов проводится, когда имеется достаточно оснований полагать, что документы будут сокрыты, изменены или уничтожены);

– 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 (осмотр помещения производится в рамках выездной налоговой проверки);

– определять суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиками в бюджет (внебюджетные фонды), расчетным путем на основе имеющейся информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках (суммы налогов определяются расчетным путем в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру (обследованию) 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);

– взыскивать в бесспорном порядке с юридических лиц недоимки по налогам и сборам, а также взыскивать пени в порядке, установленном НК РФ (штрафные санкции взыскиваются только в судебном порядке; с индивидуальных предпринимателей и физических лиц все виды недоимок

взыскиваются только в судебном порядке; с юридических лиц – в бесспорном или судебном порядке);

- требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков (это требование реализуется в порядке контроля налогоплательщиков, осуществляющих уплату налогов, а также банков, которые, выступая в роли налоговых агентов, перечисляют денежные средства в соответствующий бюджет);

- 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 (свидетель имеет право отказаться от дачи показаний в случаях, предусмотренных законодательством; при этом обязательно составляется протокол опроса свидетеля);

- заявлять ходатайства об аннулировании или приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности (данное право реализуется в случае грубых нарушений налогового законодательства, которые можно квалифицировать как преступления, а также неуплаты или неполной уплаты налогов);

- предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски по вопросам, связанным с налогообложением (для налогоплательщиков – физических лиц – суд общей юрисдикции, для юридических лиц – арбитражный суд).

Обязанности налоговых органов в соответствии со ст. 32 НК РФ:

- соблюдать законодательство о налогах и сборах – главная обязанность налоговых органов и их должностных лиц (законодательством предусмотрено, что при нарушении закона налоговыми органами

налогоплательщик имеет право взыскать убытки, причиненные их неправомерными действиями);

- осуществлять контроль соблюдения законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов;

- вести в установленном порядке учет налогоплательщиков, включающий в себя своевременную постановку на налоговый учет, присвоение ИНН, КПП, своевременное снятие с учета налогоплательщика и т.д.;

- проводить разъяснительную работу по применению налогового законодательства и других законодательных и нормативных правовых актов, бесплатно информировать налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, представлять формы установленной отчетности и разъяснять порядок их заполнения, давать разъяснения о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов (следует иметь в виду, что налоговый орган обязан ответить на запрос налогоплательщика в течение 30 дней);

- осуществлять возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов (налоговые органы обязаны принять решение об их зачете или возврате в течение 30 дней);

- соблюдать налоговую тайну (понятие «налоговая тайна» возникает с момента постановки налогоплательщика на налоговый учет и заключается в том, что налоговый орган обязан хранить и не разглашать информацию о налогоплательщике – его учредителях, месте жительства, местонахождении, его оборотов по реализации и т.д.).

Таможенные органы. Основной обязанностью таможенных органов является контроль уплаты налогов при перемещении товаров через таможенную границу РФ. Кроме того, они выполняют ряд функций налоговых органов.

Таможенные органы взимают налоги в соответствии с таможенным законодательством и другими федеральными законами, а также с учетом положений НК РФ.

При этом Таможенный и Налоговый кодексы Российской Федерации существенно различаются, в том числе в отношении сфер взимания налогов (таможенная пошлина, налог на добавленную стоимость, акцизы), полномочий, процедур делопроизводства, принятия решений и т.д.

Однако должностные лица таможенных органов исполняют все обязанности должностных лиц налоговых органов, а также другие обязанности, предусмотренные таможенным законодательством.

2.3 Права и обязанности налогоплательщиков

В Налоговом кодексе Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 03.08.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 03.09.2018) и статье 21 НК РФ изложены права налогоплательщиков (плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов) (в ред. Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование» от 03.07.2016 № 243-ФЗ) [27].

1. Налогоплательщики имеют право:

– получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных

лиц, а также получать формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения (в ред. Федеральных законов от 29.06.2004 № 58-ФЗ, от 27.07.2006 № 137-ФЗ);

– получать от Министерства финансов Российской Федерации письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, от финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований – по вопросам применения соответственно законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах (в ред. Федеральных законов от 29.06.2004 № 58-ФЗ, от 27.07.2006 № 137-ФЗ);

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

– получать отсрочку, рассрочку или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных настоящим Кодексом (в ред. Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ);

– на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов (в ред. Федерального закона от 09.07.1999 № 154-ФЗ);

– на осуществление совместной с налоговыми органами сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам, а также на получение акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам (пп. 5.1 введен Федеральным законом от 27.07.2010 № 229-ФЗ);

– представлять свои интересы в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, лично либо через своего представителя (в ред. Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ);

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

- присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;
- получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов (в ред. Федерального закона от 09.07.1999 № 154-ФЗ);
- требовать от должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков (в ред. Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ);
- не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие настоящему Кодексу или иным федеральным законам (в ред. Федерального закона от 29.06.2004 № 58-ФЗ);
- обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, иных уполномоченных органов их действия или бездействие их должностных лиц (в ред. Федеральных законов от 09.07.1999 № 154-ФЗ, от 29.06.2004 № 58-ФЗ);
- на соблюдение и сохранение налоговой тайны (пп. 13 в ред. Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ);
- на возмещение в полном объеме убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц (пп. 14 в ред. Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ);
- на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом (пп. 15 введен Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ).

Налогоплательщики имеют также иные права, установленные настоящим Кодексом и другими актами законодательства о налогах и сборах.

Плательщики сборов, плательщики страховых взносов имеют те же права, что и налогоплательщики (в ред. Федерального закона от 03.07.2016 № 243-ФЗ).

Любой из участников договора инвестиционного товарищества имеет право обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц (п. 4 введен Федеральным законом от 28.11.2011 № 336-ФЗ).

2.4 Виды налогов и сборов в РФ. Обязанность по уплате налогов и сборов

Уплата налогов или сборов является конституционной обязанностью лиц, выступающих в налоговых правоотношениях в качестве налогоплательщиков или плательщиков сборов. В ст. 57 Конституции РФ, в частности, говорится: «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы».

Содержание обязанности по уплате налогов и сборов заключается в наличии у налогоплательщика правовой обязанности уплатить законно установленный, правильно исчисленный, в определенном размере, с соблюдением установленного порядка и срока налог или сбор. 2» Не всякий налог или сбор, установленный и введенный на той или иной территории по выраженной в соответствующем акте воле государства или территориально-административного образования, порождает возникновение у указанных в нем в качестве налогоплательщиков лиц обязанность уплатить такой налог (сбор).

Важнейшим критерием выступает законность установления нового налога или сбора. Еще в 1997 г. КС РФ отметил, что «налог или сбор может считаться законно установленным только в том случае, если законом

зафиксированы существенные элементы налогового обязательства, т.е. установить налог можно только путем прямого перечисления в законе о налоге существенных элементов налогового обязательства» [12].

Налог считается установленным только при наличии юридического факта определенности налоговой обязанности, то есть когда в совокупности определены налогоплательщики и следующие обязательные элементы налогообложения (Рисунок 2.2):



Рисунок 2.2 – Элементы налогообложения

При установлении сборов в качестве обязательных элементов должны быть определены:

- плательщики сборов;
- объект обложения;
- облагаемая сбором база;
- ставка сбора.

Таким образом, если законодатель не установил или не определил, хотя бы один из перечисленных обязательных элементов налогообложения, налог не должен считаться установленным, и обязанность по его уплате не возникает. Помимо выше перечисленных существенных элементов налогообложения существуют и дополнительные элементы юридического состава налога. Так, в необходимых случаях при установлении налога в акте

законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Исполнение налоговой обязанности обеспечивается силой государственного принуждения, осуществляемого налоговыми органами, а в необходимых случаях – и органами налоговой полиции. За неисполнение рассматриваемой обязанности налогоплательщик несет ответственность, вплоть до уголовной.

Поэтому следует помнить, что рассматриваемая обязанность является главной, конституционной, но не единственной налоговой обязанностью налогоплательщиков и плательщиков сборов.

Иные обязанности указанных лиц, предусмотренные, в частности, нормами ст. 23 НК РФ, также являются налоговыми по своей сути, так как проистекают из налоговых правоотношений и установлены действующим налоговым законодательством. К ним, например, относятся:

- обязанность встать на учет в налоговых органах, если такое требование содержится в НК РФ;
- вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;
- представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах, а также бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом № 402 «О бухгалтерском учете» и т.д.

Эти обязанности носят по отношению к основной конституционной обязанности налогоплательщиков и плательщиков сборов – обязанности по уплате налогов (сборов) – производный и обеспечительный характер.

Поэтому понятие «налоговая обязанность налогоплательщика или плательщика сбора» включает в себя как обязанность по уплате налогов, так и иные обязанности участников налоговых правоотношений, установленные налоговым законодательством.

В соответствии с п. 1 ст. 38 части первой НК РФ обязанность по уплате конкретного налога или сбора возникает у налогоплательщика и плательщика сбора с момента появления у него объекта налогообложения, которым могут являться: имущество, операции по реализации товаров (работ, услуг), стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), прибыль, доход либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

При этом:

- стоимостная характеристика объекта налогообложения означает, что он может выражаться в денежной сумме;
- количественная – характеризует объект налогообложения количеством вещей, объединенных определенным родовым признаком (например, послевоенный налог на плодовые деревья на приусадебных участках, взимающийся в зависимости от количества таких деревьев);
- физическая – используется, к примеру, при установлении и взимании транспортного налога, когда за основу расчета подлежащего уплате налога берется мощность двигателя транспортного средства, исчисляемая в лошадиных силах, либо объем двигателя, исчисляемый в кубических сантиметрах.

Под основными видами объектов налогообложения понимаются:

- имущество;
- деятельность налогоплательщика по реализации товаров, работ, услуг;

- экономические результаты такой деятельности, в частности: прибыль, доход;
- иные объекты.

Каждый налог имеет самостоятельный объект обложения.

Объекты федеральных, региональных и местных налогов определяются исключительно федеральным законодателем. Это одна из гарантий недопущения многократного налогообложения, когда один и тот же объект облагается несколькими налогами одновременно.

Приостановление обязанности по уплате налогов и сборов осуществляется в отношении налогоплательщиков – физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, а принадлежащих им денежных средств – недостаточными для исполнения указанной обязанности. Обязанность по уплате налогов приостанавливается по решению налогового органа. При принятии в установленном порядке решения об отмене признания физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным приостановленное исполнение обязанности по уплате налогов и сборов возобновляется со дня принятия указанного решения (п. 3 ст. 51 НК РФ).

Обязанность по уплате налога прекращается при наступлении хотя бы одного из нижеуказанных юридических фактов:

- уплаты налога или сбора – своевременного и в полном объеме исполнения налогоплательщиком своей налоговой обязанности путем перечисления исчисленной в установленном порядке суммы налога в соответствующий бюджет;
- смерти налогоплательщика или признания его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством (исключение из данного общего правила: задолженность по имущественным налогам умершего лица либо лица, признанного умершим, погашается в пределах стоимости наследственного имущества);

– ликвидации организации налогоплательщика после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами) за счет оставшихся денежных средств, в том числе полученных от реализации ее имущества;

– наступления иных обстоятельств, с которыми законодательство связывает прекращение обязанности по уплате данного налога и сбора (ст. 44 НК РФ): удержание суммы налога или сбора налоговым агентом (ст. 24 НК РФ); уплата налога за налогоплательщика поручителем (ст. 74 НК РФ); взыскание налога налоговым органом в бесспорном порядке денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии достаточных денежных средств на счете (ст. 46 НК РФ); погашение налоговой обязанности посредством обращения налоговым органом (в отношении налогоплательщиков-организаций или налогового агента – организации) или судом взыскания на имущество налогоплательщика (статьи 47 и 48 НК РФ); исполнение обязанности по уплате налогов (сборов) реорганизованного юридического лица его правопреемником (ст. 50 НК РФ); исполнение обязанности по уплате налогов и сборов за физическое лицо, признанное судом безвестно отсутствующим лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства управлять имуществом налогоплательщика (ст. 51 НК РФ); списание безнадежных долгов по налогам и сборам (ст. 59 НК РФ); погашение налоговой обязанности по заявлению налогоплательщика и по решению налогового органа с помощью зачета соответствующей суммы по другому излишне уплаченному или излишне взысканному налогу (п. 5 ст. 78, ст. 79 НК РФ) [13].

Если иное не предусмотрено налоговым законодательством, налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога. Уплата налога за третье лицо (друга, мужа, сослуживца или тещу) не допускается. Естественно, обязанность по уплате налога должна быть

выполнена в срок, установленный налоговым законодательством (не возбраняется и досрочная уплата налога).

Итак, в налоговой системе РФ выделяют следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные (ст. 12 НК РФ). Отличаются они друг от друга в первую очередь спектром действия, а также порядком установления.

Федеральные налоги устанавливаются, отменяются и изменяются НК РФ и обязательны к уплате на всей территории РФ.

Региональные налоги устанавливаются НК РФ и обязательны к уплате на всей территории соответствующих субъектов РФ. Правительство субъектов Федерации наделено правом вводить или отменять региональные налоги на своей территории и изменять некоторые элементы налогообложения в соответствии с действующим федеральным законодательством.

Местные налоги регламентируются законодательными актами федеральных органов власти и законами субъектов РФ. Органам местного самоуправления в соответствии с НК РФ предоставлено право вводить или отменять на территории муниципального образования местные налоги и сборы.

Классификация налогов в РФ в зависимости от уровня установления:

- налог на добавленную стоимость (далее НДС);
- налог на доходы физических лиц (далее НДФЛ);
- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых (далее НДПИ);
- сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- налог на имущество организаций;
- налог на игорный бизнес;
- налог на имущество физических лиц.

При введении в действие на территории соответствующего субъекта РФ налога на недвижимость прекращается действие налога на имущество организаций, налога на имущество физических лиц и земельного налога.

В зависимости от метода взимания налоги подразделяются на прямые и косвенные.

Прямые налоги устанавливаются непосредственно на доход или имущество налогоплательщика, владение и пользование которым служит основанием для налогообложения. К прямым налогам относятся:

- налог на доходы физических лиц;
- налог на прибыль организаций;
- налоги на имущество как юридических, так и физических лиц.

Косвенные налоги нередко называются налогами на потребление, непосредственно включаются в цену товара (работы, услуги) в виде надбавки и уплачиваются потребителями. К косвенным налогам относятся:

- налог на добавленную стоимость;
- таможенные пошлины и др.

В зависимости от установленных ставок налогообложения налоги бывают: процентными (пропорциональными, прогрессивными и регрессивными).

В зависимости от финансово-экономической целесообразности и отражения в бухгалтерском учете налоги классифицируются следующим образом:

- включаемые в продажную цену товаров (работ, услуг);
- относимые на издержки обращения и затраты производства;
- относимые на финансовые результаты;
- уплачиваемые за счет чистой прибыли, остающейся в распоряжении

налогоплательщика.

В зависимости от принадлежности к уровню бюджета налоги можно подразделить так:

– закрепленные налоги целиком поступают в конкретный бюджет или во внебюджетный фонд. Среди них выделяют налоги, поступающие в федеральный, региональный и местные бюджеты;

– регулирующие налоги поступают одновременно в бюджеты разных уровней в пропорции, определенной бюджетным законодательством;

– особая категория налогов — так называемые специальные налоговые режимы. В НК РФ предусмотрена возможность установления четырех таких режимов.

Классификация налогов в РФ в зависимости от субъектов налогообложения:

– налоги, уплачиваемые юридическими лицами: налог на прибыль; налог на имущество организаций;

– налоги, уплачиваемые физическими лицами: налог на доходы физических лиц; налог на имущество физических лиц, налог на добавленную стоимость; налог на игорный бизнес.

Специальные налоговые режимы в соответствии с НК РФ:

– система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности (далее ЕНВД);

– упрощенная система налогообложения (далее УСНО);

– система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (далее ЕСХН);

– патентная система налогообложения [30].

Особенность этих налогов состоит в том, что со дня их введения на территории соответствующих субъектов Федерации с налогоплательщиков, как правило, прекращается взимание большинства налогов, предусмотренных НК РФ.

С 2018 года действуют нормы Федерального Закона «О проведении эксперимента по развитию курортной инфраструктуры в Республике Крым, Алтайском крае, Краснодарском крае и Ставропольском крае»

от 29.07.2017 г. № 214-ФЗ, которым вводится обязательный сбор с лиц, отправившихся на отдых в одну из четырех курортных зон: Республику Крым, Алтайский край, Краснодарский край и Ставропольский край.

На рисунке 2.3 представлена структура действующих налогов и сборов в РФ на 2019 год.

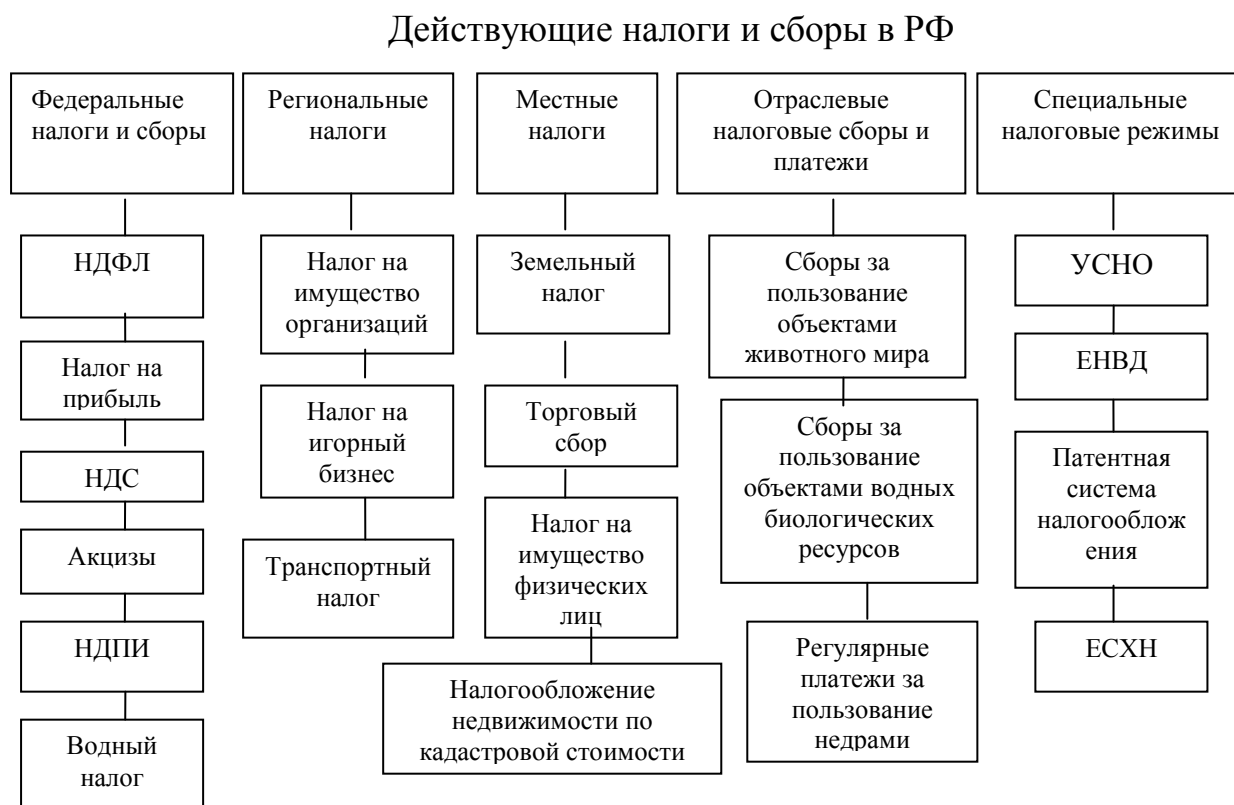


Рисунок 2.3 – Действующие в РФ налоги и сборы

Все виды налогов, которые обязаны выплачивать компании, можно поделить на 3 группы:

- налоги по выбранному налоговому режиму;
- налоги и взносы с оплаты труда персонала;
- прочие дополнительные налоги и сборы (в зависимости от рода деятельности компании) [13].

Налоги по выбранному налоговому режиму представлены в таблице 2.1.

Таблица 2.1 – Классификация налогов в зависимости от выбранного налогового режима

Налоговый режим	Налог	Ставка	Срок уплаты в бюджет
Общая система налогообложения (ОСНО)	НДС	0, 10, 20 %	До 25 числа (включительно) каждого месяца, идущего за истекшим кварталом по 1/3 суммы ежемесячно или одним платежом до 25 числа (включительно) месяца, идущего за прошедшим кварталом
	Налог на прибыль	20%	Ежеквартальные авансы (для фирм, попадающих под категории, указанные в п. 3 ст. 286 НК РФ) – в течение 28 дней после окончания квартала
			Ежемесячные авансы – до 28 числа (включительно) каждого месяца Налог по результатам года – до 28 марта года, следующего за отчетным
	Налог на имущество юр. лиц	до 2,2 %	Авансовые платежи и налог юр. лица платят по срокам, установленным субъектами РФ
Упрощенная система налогообложения (УСНО)	Единый налог	6 % (с доходов), 15 % (доходы за минусом затрат)	По итогам отчетного периода (1 кв., полугодие, 9 мес., год) до 25 числа (включительно) месяца, идущего за окончанием расчетного периода За год – до 31 марта (включительно) следующего года
	Налог на имущество (с объектов по кадастровой стоимости)	до 2 %	Авансовые платежи и налог юр. лица платят по срокам, установленным субъектами РФ
Единый налог на вмененный доход (ЕНВД)	Единый налог на вмененный доход	Расчетным способом, в зависимости от региона и физ. показателей	До 25 числа (включительно) месяца, идущего за отчетным кварталом
	Налог на имущество	до 2 %	Авансовые платежи платят по срокам, установленным субъектами РФ
Единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН)	Единый сельхоз. налог	6 % (с доходов за минусом затрат)	Авансовый платеж – не позже 25 дней по окончании полугодия За год – до 31 марта (включительно) следующего года

Продолжение таблицы 2.1

1	2	3	4
Фирмы на ОСНО и УСН, ведущие торговлю в регионе*, где принят закон о торговом сборе	Торговый сбор	Расчетным способом, в зависимости от ставки по региону* и параметров объекта торговли	Ежеквартально до 25 числа (включительно) месяца, идущего за отчетным кварталом

* Примечание: в настоящее время такой нормативный документ утвержден только по Москве (закон от 17.12.2014 №62), в других регионах торговый сбор пока не введен.

2. Налоги и взносы с оплаты труда сотрудников

Любая компания обязана уплачивать налоги и взносы с зарплат (вознаграждений) наемных физических лиц, занятых по трудовым или гражданско-правовым договорам (оказания услуг, подряда и т.д.).

Следует учитывать, что за генерального директора, даже если он является единственным работником компании, также следует уплачивать взносы и налог на доходы. Предприятие обязано рассчитывать и удерживать НДФЛ с доходов работников (в размере 13% с вознаграждений резидентов или 30% – с иностранцев) и перечислять его в бюджет не позднее следующего дня с момента выплаты дохода. С вознаграждений сотрудников также уплачиваются следующие виды взносов (Таблица 2.2).

Таблица 2.2 – Классификация взносов

Контролирующий орган	Вид взноса	Ставка, %
ИФНС	ОПС (пенсионное страхование)	22
	ОМС (медицинское страхование)	5,1
	ОСС (социальное страхование и обеспечение)	2,9
ФСС	Травматизм (профзаболевания и несчастные случаи на производстве)	0,2-8,5 Устанавливается фондом в зависимости от вида деятельности

Взносы нужно уплачивать ежемесячно до 15 числа (включительно) месяца, идущего за расчетным.

Примечание: следует отметить, что если НДФЛ удерживается непосредственно из дохода сотрудника, то страховые взносы уплачиваются уже из средств самой организации и являются дополнительной статьей расходов по ведению деятельности.

3. Прочие налоги и сборы

Организация может заниматься видами деятельности, предполагающими уплату дополнительных налогов, а также иметь лицензии или разрешения, которые обязывают выплачивать специальные сборы и платежи. При этом дополнительные налоги и сборы подлежат уплате независимо от выбранного налогового режима (Таблица 2.3).

Таблица 2.3 – Классификация налогов в зависимости от выбранного налогового режима

Налоги	Налог на производство и реализацию подакцизной продукции
	Транспортный налог
	Земельный налог
	Водный налог
	Налог на игорный бизнес
	Налог на добычу полезных ископаемых
	Налог на производство и реализацию подакцизной продукции
Сборы и платежи	Сборы за пользование водными ресурсами
	Сбор за использование объектов животного мира
	Регулярные платежи за пользование недрами

Сроки исковой давности по уплате налогов и сборов.

Обязанность каждого гражданина – своевременная уплата налогов. Неисполнение этого обязательства влечет наступление ответственности. Немаловажно знать, что предусмотрен срок давности по неуплаченному сбору, в течение которого ИФНС может назначить штраф неплательщику.

Определен срок уплаты задолженности – три года. Срок исковой давности по налогам для физических лиц предусмотрен ст. 48 НК РФ.

НК РФ определяет возможность списания долга по транспортному сбору в ситуации, если инспекция за 3 года не получила с налогоплательщика необходимый размер суммы. Срок давности, который равен 3 годам, определен и при взыскании суммы долга при оплате НДФЛ. Фискальные органы зачастую требуют от частного лица заплатить недоимку за указанный период. Если имеется задолженность по неуплате НДФЛ за пять лет, то с физические лица могут взыскать неуплаченную сумму только за последние три года.

Налоговая служба имеет право подать иск в суд на неплательщика, потребовав уплатить не только задолженность, но штрафы и пени.

Нетрудно понять, что сумма долга, требующая погашения, значительно вырастет. Процесс взимания недоимки с юридических лиц и ИП регламентируется ст. 46, 47 НК РФ. Если инспекция взыскала с предприятия (предпринимателя) лишнюю сумму сбора, штрафа, пени, налогоплательщик может подать заявку о возврате переплаты. Это можно сделать в течение 30 дней с момента, когда: его уведомили об излишней уплате налога; решение суда о том, что инспекция взыскала большую сумму, чем нужно, вступило в силу. Если же указанный период уже истек, можно обратиться в судебный орган. В этом случае отрезок времени по налогам юридических лиц и предпринимателей составит 3 года с момента, когда их известили о переплате суммы налога, либо когда должник узнал об этом.

Налогоплательщик при переплаченном налоге может пропустить стадию обращения в инспекцию и сразу писать заявление в судебную инстанцию. Во время взыскания налоговой задолженности с ИП и предприятий через суд срок давности составляет: при оплате долга за счет средств на расчетных счетах – 6 месяцев; при обращении взыскания на прочее имущество налогоплательщика – два года.

Применение такого понятия, как срок исковой давности по налогам для юридических лиц, является аналогичным, как и по отношению к частным

лицам. Стоит отметить, что во время проверки предприятия рассматривают документы только за последние 3 года. Исключение составляет ситуация, если ранее были препятствия для осуществления контролирующих действий инспекции. В случае если доходы физического лица получены в ходе предпринимательской деятельности, действуют те же положения, которые регулируют и деятельность юридического лица. С другой стороны, они попадают под те же правила, которые относятся и к физическим лицам. Особых норм, которые подходят только для ИП, не установлено.

Долг ИП списывается лишь в следующих ситуациях: смерть и признание финансово несостоятельным.

Итак, налогоплательщика не могут привлечь к ответственности, если со дня совершения налогового нарушения прошло более 3-х лет. К исключению относят ситуации, когда лицо активно препятствовало проведению проверки со стороны налоговиков. ИФНС может обратиться в суд при сумме долга частного лица по налогам (пени, сборам, штрафам), который превышает 3 тыс. руб., в течение полугода с момента, когда истек период исполнения соответствующего требования НК РФ. Если долг не превышает 3 тыс. руб., контролирующий орган может обратиться в судебный орган на протяжении шести месяцев после истечения 3-летнего периода. При этом судья вправе возобновить пропущенные сроки давности.

Вопросы по теме 2

1. Какова структура современной налоговой системы?
2. Какие функции выполняют налоговые органы?
3. Какова структура налоговых органов Российской Федерации?
4. Какими правами наделены налоговые органы?
5. Какие обязанности у налоговых органов?
6. Права и обязанности налогоплательщиков в процессе проведения налоговых проверок.

7. Порядок взаимодействия налоговых органов с другими организациями, участвующими в процессе исчисления и взимания налоговых платежей.

8. Сроки исковой давности по уплате налогов и сборов.

Тест по теме 2

1. Налоговая система – это:

а) совокупность налогов и сборов, взимаемых с юридических и физических лиц, формы и методы их взимания, распределение по уровням бюджетной системы;

б) система налоговых администраций, обеспечивающих исполнение налоговых доходов бюджетной системы;

в) совокупность существенных условий налогообложения: система налогового законодательства, система налогов, система ответственности, система налогового администрирования, формы и методы их взимания и контроля;

г) совокупность налогов, взимаемых с юридических и физических лиц, и система налоговых администраций, обеспечивающих уплату налогов .

2. К федеральным налогам относятся:

а) НДС, акцизы, налог на игорный бизнес;

б) акцизы, налог на доходы физических лиц, налог на имущество организации;

в) НДС, акцизы, налог на доходы физических лиц, налог на прибыль;

г) налог на прибыль, налог на доходы физических лиц, земельный налог.

3. Транспортный налог является:

а) федеральным налогом и устанавливается Налоговым Кодексом РФ;

б) региональным налогом и устанавливается Налоговым Кодексом РФ;

в) региональным налогом и устанавливается Налоговым Кодексом РФ и законами субъектов РФ;

г) местным налогом и устанавливается Налоговым Кодексом РФ.

4. К налогам, взимаемым как с юридических, так и физических лиц, относятся:

- а) земельный налог, транспортный налог;
- б) земельный налог, налог на имущество физических лиц;
- в) земельный налог, налог на прибыль, транспортный налог;
- г) налог на добычу полезных ископаемых, налог на прибыль.

5. К косвенным налогам относится:

- а) акциз;
- б) налог на доходы физических лиц;
- в) сбор за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- г) налог на добычу полезных ископаемых.

Глава 3 Налоговый контроль налогоплательщиков и налоговая декларация

Цель: изучение действующей системы контроля налоговыми органами за соблюдением налогоплательщиками налогового законодательства.

Изучив главу 3 и выполнив задания, предложенные в ней, обучающийся должен:

Знать: порядок постановки на учет в налоговых органах; права, обязанности и ответственность налоговых органов, иных государственных органов и налогоплательщиков при проведении налоговых проверок и иных мероприятий налогового контроля; порядок составления налоговых деклараций.

Уметь: разрабатывать и оформлять в соответствии с действующим законодательством о налогах и сборах соответствующую документацию, необходимую в ходе осуществления налогового контроля.

Владеть: навыком составления налоговых деклараций и других форм налоговой отчетности.

3.1 Учет организаций и физических лиц в налоговых органах

Статья 83 «Учет организаций и физических лиц» НК РФ регламентирует учет организаций и физических лиц в целях проведения налогового контроля [26].

Организации и физические лица подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно:

- по месту нахождения организации;
- месту нахождения ее обособленных подразделений
- месту жительства физического лица;
- по месту нахождения принадлежащих им недвижимого имущества и транспортных средств;
- по иным основаниям, предусмотренным НК РФ.

Организации, в состав которых входят обособленные подразделения, расположенные на территории РФ, подлежат постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения.

Особенности учета иностранных организаций и иностранных граждан устанавливаются Министерством финансов РФ.

Постановка на учет в налоговом органе организаций и индивидуальных предпринимателей осуществляется независимо от наличия обстоятельств, с которыми настоящий Кодекс связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога или сбора, и производится на основании сведений, содержащихся соответственно в Едином государственном реестре

юридических лиц (ЕГРЮЛ), Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП).

ЕГРЮЛ/ЕГРИП это Единый государственный реестр юридических лиц/Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей (ИП). Выписка из ЕГРЮЛ/ЕГРИП это официальный документ, выдаваемый налоговым органом, которая содержит основные важные данные компаний и ИП.

Информация, содержащаяся в выписке из ЕГРЮЛ/ЕГРИП:

- фирменное наименование/ФИО компании или ИП (полное и сокращенное);
- юридический адрес компании;
- ИНН компании или ИП, КПП компании, ОГРН компании или ОГРНИП индивидуального предпринимателя;
- сведения о зарегистрированном уставном капитале компании;
- дата создания компании или ИП;
- ФИО руководителя и учредителей компании;
- сведения о регистрирующем органе (ИФНС);
- сведения об учете в налоговом органе (ИФНС в котором компания или ИП стоит на учете и на реквизиты которой платит налоги);
- сведения о регистрации в территориальных отделениях Фонда социального страхования, Пенсионного фонда;
- основной и дополнительные коды вида экономической деятельности компании и ИП;
- дата регистрации всех изменений, внесенных в выписку ЕГРЮЛ/ЕГРИП.

Виды выписок из ЕГРЮЛ/ЕГРИП

Обычная выписка

В такой выписке содержится общие сведения о компании или ИП, к которым есть общий открытый доступ для всех заинтересованных

пользователей. Однако в ней отсутствует такая информация, как паспортные данные генерального директора, учредителей или ИП, сведения о расчетных банковских счетах и контакты.

Необходимые документы для ее получения:

Письменный запрос в свободной форме на имя начальника налогового органа с данными компании или ИП (Название компании/ФИО ИП, номер ИНН, ОГРН/ОГРИП, контактный номер компании или ИП).

Расширенная выписка

В такой выписке содержится полная информация обо всех участниках общества, его руководителе и ИП: паспортные данные, контактная информация. Однако сведения о банковских счетах в ней отсутствуют.

Необходимые документы для ее получения: такая выписка выдается непосредственно юридическому лицу или ИП в момент получения регистрационных документов или в случае внесения изменений.

Официальная выписка

Данный формат выписки представляет собой официальный документ, сшитый и заверенный печатью и подписью налогового органа. Она состоит из многих листов, пронумерованных по порядку.

Необходимые документы для ее получения: такую выписку можно получить только в налоговом органе по официальному запросу. Срок получения такой выписки зависит от ее срочности, обычная – 5 рабочих дней, срочная – выдается на следующий день после получения запроса.

Электронная выписка

Выдается в общедоступном порядке с помощью сервиса налоговой службы и представляет собой общую информацию о компаниях или ИП.

Выписка из ЕГРЮЛ/ЕГРИП необходима:

- для предоставления нотариусу в случае совершения нотариальных действий;
- для проверки контрагента в случае заключения договора;

- для проверки в государственные органы, таможенную, для прохождения тендера, конкурса, торгов и т.д.;
- юридическим и консалтинговым фирмам для внесения изменений и оформления внутренней документации;
- службам безопасности, охранным бюро для получения сведений об охране.

Сроки выполнения заказа на выписку из ЕГРЮЛ/ЕГРИП

Срок выполнения официальной обычной выписки налоговым органом осуществляется в течение 5 рабочих дней. Срок выполнения официальной выписки срочного характера выполняется в течение суток со дня подачи заявки на выписку из ЕГРЮЛ/ЕГРИП.

Постановка на учет, снятие с учета организации или физического лица в налоговом органе по месту нахождения принадлежащих им недвижимого имущества и (или) транспортных средств осуществляются на основании сведений, сообщаемых органами, указанными в статье 85 НК РФ. Организация подлежит постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения недвижимого имущества, принадлежащего ей на праве собственности, праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

Местом нахождения имущества в целях настоящей статьи признается:

- для морских, речных и воздушных транспортных средств - место (порт) приписки, при отсутствии такового место государственной регистрации, а при отсутствии таковых – место нахождения (жительства) собственника имущества;
- для транспортных средств, не указанных выше, – место государственной регистрации, а при отсутствии такового – место нахождения (жительства) собственника имущества;
- для иного недвижимого имущества – место фактического нахождения имущества [23].

Постановка на учет в налоговых органах физических лиц, не относящихся к индивидуальным предпринимателям, осуществляется налоговым органом по месту жительства физического лица на основании заявления физического лица, либо на основе информации, предоставляемой:

- органами юстиции, выдающими лицензии на право нотариальной деятельности;
- адвокатскими палатами субъектов РФ;
- органами, осуществляющими регистрацию (учет) физических лиц по месту жительства (месту пребывания), регистрацию актов гражданского состояния физических лиц;
- органами, осуществляющими кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним;
- органами, осуществляющими регистрацию транспортных средств;
- органами опеки и попечительства;
- органами (учреждениями), уполномоченными совершать нотариальные действия, и нотариусами, занимающимися частной практикой;
- органами, осуществляющими выдачу и замену документов, удостоверяющих личность гражданина РФ на территории РФ.

Физические лица, место жительства которых для целей налогообложения определяется по месту пребывания физического лица, вправе обратиться в налоговый орган по месту своего пребывания с заявлением о постановке на учет в налоговых органах.

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 (снятие их с учета) и учет сведений о налогоплательщиках.

3.2 Порядок постановки на учет и снятия с учета

Статья 84 «Порядок постановки на учет и снятия с учета организаций и физических лиц. Идентификационный номер налогоплательщика» НК РФ регламентирует порядок постановки на учет и снятия с учета организаций и физических лиц.

Постановка на учет, снятие с учета в налоговых органах организаций и физических лиц по основаниям, предусмотренным НК РФ, а также внесение изменений в сведения о них в налоговых органах осуществляются в порядке, установленном Министерством финансов РФ.

При постановке на учет физических лиц в состав сведений об указанных лицах включаются также их персональные данные:

- фамилия, имя, отчество;
- дата и место рождения;
- пол;
- место жительства;
- данные паспорта или иного документа, удостоверяющего личность налогоплательщика;
- данные о гражданстве.

Налоговый орган обязан осуществить постановку на учет физического лица на основании заявления этого физического лица в течение 5 дней со дня получения указанного заявления и в тот же срок выдать ему свидетельство (если ранее указанное свидетельство не выдавалось) или уведомление о постановке на учет в налоговом органе.

Налоговый орган обязан осуществить постановку на учет:

- российской организации по месту нахождения ее обособленного подразделения (за исключением филиала, представительства) в течение 5 дней со дня получения сообщения от этой организации (в соответствии с п. 2 ст. 23 НК РФ);

– российской организации по месту нахождения ее филиала, представительства, иностранной некоммерческой неправительственной организации по месту осуществления ею деятельности на территории РФ через отделение на основании сведений, содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц, иностранной организации по месту осуществления ею деятельности на территории РФ через иное обособленное подразделение – в течение 5 дней со дня получения от этой организации заявления о постановке на учет и всех необходимых документов и в тот же срок выдать российской организации, иностранной организации соответственно уведомление о постановке на учет в налоговом органе, свидетельство о постановке на учет в налоговом органе.

Налоговый орган, осуществивший постановку на учет вновь созданной российской организации или индивидуального предпринимателя, обязан выдать:

– российской организации – свидетельство о постановке на учет в налоговом органе,

– индивидуальному предпринимателю – свидетельство о постановке на учет в налоговом органе (если ранее указанное свидетельство не выдавалось) и уведомление о постановке на учет в налоговом органе, подтверждающее постановку на учет в налоговом органе физического лица в качестве индивидуального предпринимателя [32].

Заявление о постановке на учет (снятии с учета) в налоговом органе по основаниям, предусмотренным НК РФ, заявление иностранной организации, уведомление о выборе налогового органа для постановки на учет организации по месту нахождения одного из ее обособленных подразделений могут быть представлены в налоговый орган лично или через представителя, направлены по почте заказным письмом или переданы в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи. Если указанное заявление (уведомление) передано в налоговый орган в электронной форме, оно должно

быть заверено усиленной квалифицированной электронной подписью лица, представляющего это заявление или его представителя.

По запросу организации или физического лица, в том числе индивидуального предпринимателя, налоговый орган может направить заявителю свидетельство о постановке на учет в налоговом органе и (или) уведомление о постановке на учет в налоговом органе (уведомление о снятии с учета в налоговом органе) в электронной форме, заверенные усиленной квалифицированной электронной подписью лица, подписавшего эти документы, по телекоммуникационным каналам связи.

Постановка на учет, снятие с учета осуществляются бесплатно.

3.3 Идентификационный номер налогоплательщика (ИНН)

Каждому налогоплательщику присваивается единый на всей территории РФ по всем видам налогов и сборов идентификационный номер налогоплательщика.

Налоговый орган указывает идентификационный номер налогоплательщика во всех направляемых ему уведомлениях.

Каждый налогоплательщик указывает свой идентификационный номер в подаваемых в налоговый орган декларации, отчете, заявлении или ином документе, а также в иных случаях, предусмотренных законодательством, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

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.

Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, вправе не указывать идентификационные номера налогоплательщиков в представляемых в налоговые органы налоговых

декларациях, заявлениях или иных документах, указывая при этом свои персональные данные, предусмотренные пунктом 1 статьи 84 НК РФ.

На основе данных учета федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, ведет Единый государственный реестр налогоплательщиков в порядке, установленном Министерством финансов РФ. Состав сведений, содержащихся в Едином государственном реестре налогоплательщиков, определяется Министерством финансов РФ.

Порядок представления пользователям сведений из Единого государственного реестра налогоплательщиков утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Сведения о налогоплательщике с момента постановки его на учет в налоговом органе являются налоговой тайной, если иное не предусмотрено статьей 102 НК РФ.

Идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) – это цифровой код, который состоит из 12 (физ. лица и ИП) или 10 цифр (юр. лица) необходимый для учёта налогоплательщиков России в ФНС.

Узнать ИНН (если он ранее был оформлен) можно:

- лично обратившись с паспортом РФ, в любой налоговый орган по выбору налогоплательщика;
- при помощи специального сервиса на официальном сайте ФНС.

Если у физического лица отсутствует ИНН, его можно получить одним из следующих способов:

- лично в любой инспекции ФНС (с января 2017 года получить свидетельство о постановке на налоговый учет гражданин может в любом налоговом органе). Соответствующие поправки были внесены в п.7 ст.83 НК РФ Федеральным законом от 03.07.2016 № 243-ФЗ. Для оформления ИНН в 2018 году, необходимо: Заполнить и распечатать заявление на получение

ИНН (бланк заявления, образец заполнения). С распечатанным заявлением и паспортом РФ обратиться в любой налоговый орган ФНС. В указанный работником ИФНС день (не позднее 5 рабочих дней со дня подачи заявления) прийти за свидетельством ИНН. Во многих налоговых инспекциях, заявление на получение ИНН заполняется непосредственно работниками ИФНС;

– через интернет. Подать заявление на получение ИНН, также можно в электронном виде на официальном сайте ФНС. Для этого необходимо осуществить регистрацию пользователя, после чего авторизоваться на этой странице и заполнить всю необходимую информацию. В случае успешной подачи заявления, в течение 5 дней на указанный при регистрации e-mail, должно прийти уведомление. В нём будет указан день, в который заявителю необходимо прийти лично с паспортом РФ в тот орган ФНС, в который направлялось заявление, и получить свидетельство ИНН;

– по почте заказным письмом. В случае невозможности посещения налогового органа, заявление на получение ИНН можно отправить по почте с уведомлением о вручении. При этом к заявлению должна быть приложена заверенная нотариусом копия документа удостоверяющего личность (паспорт РФ) и копия документа подтверждающего регистрацию по месту жительства (5-я страница паспорта РФ). Свидетельство ИНН, также может получить законный представитель заявителя, но только по нотариальной доверенности.

ИНН индивидуального предпринимателя. Перед регистрацией ИП у физического лица обязательно должен быть ИНН. В связи с этим порядок получения ИНН для ИП и физических лиц одинаковый. Примечание: заявление на получение ИНН можно подать вместе с документами на регистрацию ИП.

Образец свидетельства о постановке на учет в налоговом органе представлен на рисунке 3.1.



Рисунок 3.1 – Свидетельство о постановке на учет в налоговом органе

Повторное получение ИНН. Для восстановления свидетельства ИНН (в случае утраты или хищения) физическому лицу необходимо обратиться лично или через представителя в любую ИФНС (МРИ ФНС), и представить следующие документы:

- заявление в произвольной форме о выдаче дубликата свидетельства ИНН;
- документ, удостоверяющий личность (паспорт РФ);
- документ, подтверждающий регистрацию по месту жительства (5-я страница паспорта РФ);
- оплаченная квитанция государственной пошлины в размере 300 рублей (оплатить госпошлину);
- копия документа подтверждающего полномочия представителя физического лица (нотариальная доверенность).

При изменении места жительства, повторно получать новое свидетельство не требуется. Примечание: замена ИНН в связи с изменением ФИО, пола, даты и места рождения производится совершенно бесплатно. При этом законодатель отдельно отмечает, что в указанных случаях замена ИНН не является обязанностью гражданина [40].

ИНН в паспорте РФ. Любой гражданин России имеет право обратиться в налоговый орган и сделать на 18 странице паспорта РФ отметку с указанием ИНН. Наличие ИНН в паспорте РФ позволяет упростить процедуру подтверждения соответствия сведений при оформлении разного рода документов и сделок. Отметка с указанием ИНН в паспорте гражданина РФ делается по желанию. Далее рассмотрим обязанности банков, связанные с учетом налогоплательщиков.

3.4 Обязанности банков, связанные с налоговым законодательством

С целью доступности для налогового контроля информации по банковским счетам налогоплательщиков, НК РФ предусмотрены правила регистрации в налоговых органах счетов, открываемых организациями и индивидуальными предпринимателями в банках.

Выполняя обязанности, связанные с учетом налогоплательщиков, коммерческие банки открывают счета организациям и индивидуальным предпринимателям только при предъявлении свидетельства о постановке на учет в налоговом органе. При этом банк обязан сообщить об открытии или о закрытии счета, об изменении реквизитов счета организации (индивидуального предпринимателя) на бумажном носителе или в электронном виде в налоговый орган по месту своего нахождения в течение пяти дней со дня соответствующего открытия, закрытия или изменения реквизитов такого счета.

Банки обязаны выдавать налоговым органам справки о наличии счетов в банке и об остатках денежных средств на счетах, выписки по операциям на счетах организаций в соответствии с законодательством Российской Федерации в течение пяти дней со дня получения мотивированного запроса налогового органа.

Справки о наличии счетов и об остатках денежных средств на счетах, а также выписки по операциям на счетах организаций в банке могут быть запрошены налоговыми органами в случаях проведения мероприятий налогового контроля у этих организаций. Данная информация может быть запрошена налоговыми органами после вынесения решения о взыскании налога, в случае принятия решений о приостановлении операций или об отмене приостановления операций по счетам.

Одним из вопросов, связанных с истребованием налоговыми органами у банков необходимых для осуществления налогового контроля документов и информации, является правомерность истребования налоговыми органами информации по счетам налогоплательщиков-клиентов банка при проведении выездной налоговой проверки в отношении самого банка.

В соответствии со статьей 86 «Обязанности банков, связанные с осуществлением налогового контроля» НК РФ (в ред. Федерального закона от 23.07.2013 № 248-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации») банки открывают счета, депозиты и предоставляют право использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств:

– российским организациям, иностранным некоммерческим неправительственным организациям, осуществляющим деятельность на территории Российской Федерации 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 органе, содержащихся соответственно в Едином государственном реестре юридических лиц, государственном реестре аккредитованных филиалов, представительств иностранных юридических лиц, Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей;

– иностранным организациям, не указанным в подпункте 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.

Порядок сообщения банком об открытии или о закрытии счета, вклада (депозита), об изменении реквизитов счета, вклада 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, об изменении реквизитов корпоративного электронного средства платежа в электронной форме устанавливается Центральным банком Российской Федерации по согласованию с федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Формы и форматы сообщений банка налоговому органу об открытии или о закрытии счета, вклада (депозита) организации, индивидуального предпринимателя, физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, об изменении реквизитов счета, вклада о предоставлении права или прекращении права организации, индивидуального предпринимателя использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств, об изменении реквизитов корпоративного электронного средства платежа устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (п. 1.1 введен Федеральным законом от 03.07.2016 № 241-ФЗ «О внесении изменений в статью 86 части первой Налогового кодекса Российской Федерации»).

Банки обязаны выдавать налоговым органам справки о наличии счетов, вкладов (депозитов) в банке и об остатках денежных средств на счетах, вкладах (депозитах), выписки по операциям на счетах, по вкладам (депозитам) организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, а также справки об остатках электронных денежных средств и о переводах электронных денежных средств в соответствии с законодательством Российской Федерации в электронной форме в течение трех дней со дня получения мотивированного запроса налогового органа в случаях, предусмотренных настоящим пунктом.

Справки о наличии счетов, вкладов (депозитов) и об остатках денежных средств на счетах, вкладах (депозитах), выписки по операциям на счетах, по вкладам организаций, индивидуальных предпринимателей в банке, справки об остатках электронных денежных средств и о переводах электронных денежных средств могут быть запрошены налоговыми органами в случаях проведения налоговых проверок указанных лиц либо истребования у них документов (информации) в соответствии со статьей 93.1 настоящего Кодекса, а также в случаях вынесения решения о взыскании налога, принятия решений о приостановлении операций по счетам организации, индивидуального предпринимателя, приостановлении переводов электронных денежных средств или об отмене приостановления операций по счетам организации, индивидуального предпринимателя, отмене приостановления переводов электронных денежных средств.

Справки о наличии счетов, вкладов (депозитов) и об остатках денежных средств на счетах, вкладах (депозитах), выписки по операциям на счетах, по вкладам физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, в банке, справки об остатках электронных денежных средств и о переводах электронных денежных средств могут быть запрошены налоговыми органами при наличии согласия руководителя вышестоящего налогового органа или руководителя федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, в случаях проведения налоговых проверок в отношении этих лиц либо истребования у них документов в соответствии с пунктом 1 статьи 93.1 настоящего Кодекса.

Налоговыми органами могут быть запрошены справки о наличии счетов, вкладов (депозитов) и об остатках денежных средств на счетах, вкладах (депозитах), выписки по операциям на счетах, по вкладам организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, в банке, справки об

остатках электронных денежных средств и о переводах электронных денежных средств организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, в банке на основании запроса уполномоченного органа иностранного государства в случаях, предусмотренных международными договорами Российской Федерации.

Справки о наличии счетов, вкладов (депозитов) и об остатках денежных средств на счетах, вкладах (депозитах), выписки по операциям на счетах, по вкладам иностранных организаций, реорганизованных или ликвидированных организаций могут быть запрошены налоговыми органами в банках, если указанные организации являлись участниками сделки или совокупности сделок с лицом, в отношении которого проводится налоговая проверка, либо у которого истребуются документы в соответствии со статьей 93.1 «Истребование документов при проведении налоговой проверки» Налогового Кодекса.

Запросы в банк направляются налоговыми органами в электронной форме. Форма и порядок направления налоговым органом запроса в банк устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Форма и порядок представления банками в электронной форме информации по запросам налоговых органов устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по согласованию с Центральным банком Российской Федерации.

Форматы представления банками в электронной форме информации по запросам налоговых органов утверждаются Центральным банком РФ по согласованию с федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Таким образом, обязанности исполняются также кредитной организацией, у которой отозвана лицензия на осуществление банковских операций, до дня внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о ликвидации такой организации (п. 5 введен Федеральным законом от 30.11.2016 № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»).

3.5 Недопустимость причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля

Налоговый контроль – это целый комплекс мероприятий и определенных мер, направленных, прежде всего, на проверку соблюдения всех действующих требований налогоплательщиками.

В том случае, когда во время осуществления данного контроля налогоплательщику, либо его имущество был причинен определенный вред, он имеет полноценное право на обращение в соответствующую инстанцию с целью защиты собственных интересов.

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 03.08.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 03.09.2018) и статьей 103 «Недопустимость причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля» НК РФ, если данный вред был направлен на имущество, компенсация данного вреда будет возможна только в том случае, если данное имущество действительно принадлежит проверяемому лицу и у него имеются все необходимые документы, подтверждающие данный факт [6].

В понятие налогового контроля, во время проведения которого может быть причинен вред, нужно включать не только камеральные или выездные проверки, но и иные мероприятия, предусмотренные действующим НК РФ.

В список данных мероприятий можно включить регулярную проверку документов по бухгалтерской отчетности, получение разъяснений от налогоплательщика по вопросам уплаты установленных налогов и сборов и т.д. В данной ситуации факт причинения вреда не будет зависеть от конкретного вида мероприятия, в ходе которого и был причинен данный вред.

Вред может быть причинен путем, как незаконных действий налоговых представителей, так и проявленного бездействия, результатом которого стало данное негативное последствие для налогоплательщика.

Убытки, которые были причинены неправомерными действиями налоговых органов, всегда выражены в определенных негативных последствиях, чаще всего, материального характера. Убытки являются более узким понятием, чем вред.

Они могут выражать конкретный размер имущественной потери, которая стала следствием неправомерных действий представителей налоговых органов. Возмещение таких убытков всегда осуществляется за счет денежных средств из федерального бюджета.

Убытки могут быть выражены как в текущих финансовых потерях, которые уже случились, так и в упущенной выгоде, которую смог бы получить налогоплательщик, но данному обстоятельству помешали незаконные действия, либо проявленное бездействие налоговых органов. Помимо этого, убытки могут иметь потенциальный характер.

Например, это могут быть будущие расходы, которые придется понести налогоплательщику для устранения негативных последствий.

Убытки будут называться прямыми, если их точный размер и сумму легко определить. Помимо этого, убытки могут быть и косвенными.

Косвенные убытки являются производной от прямых, и не могут существовать отдельно.

Любые убытки могут подлежать возмещению в том случае, если данная необходимость подтверждена соответствующими доказательствами. Обязанность по доказыванию при этом ложится на заинтересованное лицо – налогоплательщика, либо его официального представителя.

Ответственность за совершение неправомερных действий налоговых органов. Для того чтобы привлечь представителя налогового органа к соответствующей ответственности, требуются точные доказательства факта наличия правонарушения. Юридическая практика показывает, что большое количество неправомερных действий со стороны налоговых органов совершается во время осуществления выездных или камеральных проверок.

Жалоба на незаконные действия или проявленное бездействие со стороны налоговых органов может быть подана заинтересованным лицом в трех месячный срок с того момента, когда данное лицо узнало, либо должно было узнать о проявленных нарушениях. Жалоба подается в вышестоящую организацию, либо должностному лицу.

Содержание жалобы должно включать в себя подробное описание сложившейся ситуации и конкретных действий налоговых инспекторов, которые повлекли за собой нарушение прав и законных интересов налогоплательщика. После получения жалобы, уполномоченное лицо приступает к ее рассмотрению. Ответственность для представителей налоговых органов наступит только в том случае, если жалоба действительно будет обоснованной и доказанной.

Как правило, данная ответственность выражается в наложении денежного штрафа, сумма которого равна размеру убытков, понесенных налогоплательщиком по вине налоговых представителей. Иные формы ответственности могут включать в себя выговор и другие санкции. Жалоба

налогоплательщика должна быть рассмотрена в период, не превышающий одного месяца со дня подачи заявления.

По итогам рассмотрения жалобы, уполномоченным лицом могут быть приняты и такие меры как: организация повторной проверки, отмена ранее принятого налоговым органом акта и т.д. О результатах принятого решения налогоплательщик должен быть уведомлен в течение последующих трех дней.

Убытки, причиненные правомерными действиями налоговых органов.

Существующая юридическая практика в области налогового законодательства знает немало случаев, когда вред или убытки были причинены налогоплательщику путем исполнения налоговыми органами своих прямых функций. То есть, их действия нельзя было признать неправомерными, однако, они все равно стали причиной для дальнейшего наступления негативных последствий для налогоплательщика.

Примером таким убытком может служить, например, случай, когда налоговые инспекторы вскрывают дверь в помещение, где хранятся определенные документы, в отношении которых должна быть произведена проверка. Такая ситуация исключает незаконные действия налоговых органов, но, в тоже время, подтверждает факт образования определенных финансовых убытков.

В таком случае многие налогоплательщики спешат обратиться в судебный орган, так как считают, что их права и законные интересы были нарушены. Налоговая практика показывает, что такие споры являются достаточно сложными. Однако суд, в большинстве случаев, принимает сторону налоговых представителей и не удовлетворяет иски требования.

Единственным вариантом возмещения причиненных убытков остается признание произведенных действий незаконными. Но, как правило, осуществить это достаточно сложно. Для этого налогоплательщик должен располагать серьезной доказательственной базой и иметь все необходимые

подтверждения. Доказывание противоправности действия налоговых органов должно основываться на подтверждении факта наступления неблагоприятных последствий.

Помимо этого, налогоплательщику необходимо будет доказать, что данная ситуация могла быть разрешена абсолютно по-другому, и тогда никакие негативные последствия не наступили.

3.6 Порядок представления налоговых деклараций

Налоговая декларация – это заявление плательщика налогов и сборов, направленное в налоговые органы, о своих результатах ведения налогового учета, финансовой деятельности и обороте. Она является формой налоговой отчетности о финансовом результате и имуществе лица, которое подлежит налогообложению. Декларация представляется лицом в налоговую инспекцию в отношении тех налогов, по которым он признан налогоплательщиком согласно НК РФ.

Каждый налогоплательщик должен понимать, что налоговая декларация – это не просто листы бумаги или электронный файл. Помимо своевременного перечисления правильно начисленной суммы налога, лицо должно сдать специалистам налоговых органов декларации по тем видам налогов, по которым оно признано плательщиком [10].

Каждый налог имеет свои сроки сдачи налоговой отчетности (деклараций, расчетов) (Рисунок 3.2).

При личном обращении плательщика налогов или его доверенного лица в ФНС этот вопрос затруднений не вызовет. День, в который налоговым специалистом был поставлен штамп о приеме декларации, и считается датой ее представления [6].

Если же налогоплательщик выбрал почтовое отправление, то датой представления декларации и других документов по описи считается дата их отправки почтовыми отделениями. При сдаче в личном кабинете или через оператора (электронный формат) датой сдачи признается дата отправки электронного документа.

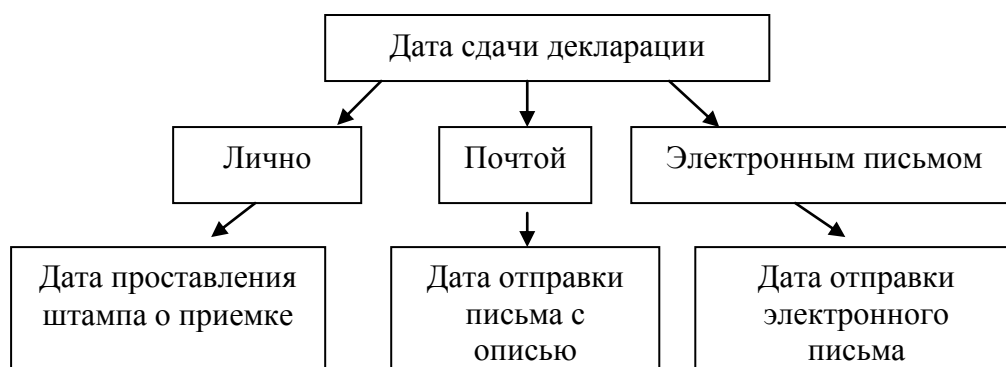


Рисунок 3.2 – Порядок и даты сдачи налоговых деклараций

За нарушение сроков сдачи деклараций в налоговые органы лицо привлекается к штрафу, составляющему 5% от суммы налога, которая должна быть оплачена (доплачена) согласно этой декларации, но оказалась не уплаченной в срок. Штраф в объеме 5% начисляется за каждый полный или неполный месяц, отсчитываемый со дня, установленного для сдачи декларации, но его общая величина за весь срок задержки подачи декларации не может быть больше 30% от неуплаченной вовремя суммы налога и не может составлять меньше 1 000 руб. (п. 1 ст. 119 «Непредставление налоговой декларации (расчета финансового результата инвестиционного товарищества, расчета по страховым взносам) НК РФ).

В случае, когда налогоплательщик просрочил сдачу нулевой декларации, ему также будет назначен штраф в размере 1 000 руб.

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 03.08.2018) (с изм. и доп., вступ. в

силу с 03.09.2018) и статьей 80 «Налоговая декларация, расчеты» НК РФ, налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Расчет авансового платежа представляет собой письменное заявление или заявление, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи, налогоплательщика о базе исчисления, об используемых льготах, исчисленной сумме авансового платежа или о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты авансового платежа. Расчет авансового платежа представляется в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом применительно к конкретному налогу.

Расчет сбора представляет собой письменное заявление или заявление, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи, плательщика сбора об объектах обложения, облагаемой базе, используемых льготах, исчисленной сумме сбора и о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты сбора, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом. Расчет сбора представляется в случаях, предусмотренных частью второй настоящего Кодекса применительно к каждому сбору.

Налоговый агент представляет в налоговые органы расчеты, предусмотренные частью второй настоящего Кодекса. Указанные расчеты представляются в порядке, установленном частью второй настоящего Кодекса применительно к конкретному налогу [5].

Не подлежат представлению в налоговые органы налоговые декларации по тем налогам, по которым налогоплательщики освобождены от обязанности по их уплате в связи с применением специальных налоговых

режимов, в части деятельности, осуществление которой влечет применение специальных налоговых режимов, либо имущества, используемого для осуществления такой деятельности.

Лицо, признаваемое налогоплательщиком по одному или нескольким налогам, не осуществляющее операций, в результате которых происходит движение денежных средств на его счетах в банках (в кассе организации), и не имеющее по этим налогам объектов налогообложения, представляет по данным налогам единую (упрощенную) налоговую декларацию.

Форма единой (упрощенной) налоговой декларации и порядок ее заполнения утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации.

Единая (упрощенная) налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства физического лица не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшими кварталом, полугодием, 9 месяцами, календарным годом.

Налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленной форме на бумажном носителе или по установленным форматам в электронной форме вместе с документами, которые в соответствии с настоящим Кодексом должны прилагаться к налоговой декларации. Налогоплательщики вправе представить документы, которые в соответствии с настоящим Кодексом должны прилагаться к налоговой декларации в электронной форме.

Налоговые декларации представляются в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленным форматам в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота, являющегося российской организацией и соответствующего требованиям, утверждаемым федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным осуществлять функции по

контролю и надзору в сфере налогов и сборов, если иной порядок представления информации, отнесенной к государственной тайне, не предусмотрен законодательством Российской Федерации, следующими категориями налогоплательщиков:

- налогоплательщиками, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек;
- вновь созданными (в том числе при реорганизации) организациями, численность работников которых превышает 100 человек;
- налогоплательщиками, не указанными в абзацах третьем и четвертом настоящего пункта, для которых такая обязанность предусмотрена частью второй настоящего Кодекса применительно к конкретному налогу.

Сведения о среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год представляются организацией в налоговый орган не позднее 20 января текущего года, а в случае создания (реорганизации) организации – не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором организация была создана (реорганизована). Указанные сведения представляются по форме, утвержденной федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, в налоговый орган по месту нахождения организации (по месту жительства индивидуального предпринимателя).

Налогоплательщики, в соответствии со статьей 83 «Учет организаций и физических лиц» настоящего Кодекса отнесенные к категории крупнейших, представляют все налоговые декларации, которые они обязаны представлять в соответствии с настоящим Кодексом, в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков по установленным форматам в электронной форме, если иной порядок представления информации, отнесенной к государственной тайне, не предусмотрен законодательством Российской Федерации.

Бланки налоговых деклараций предоставляются налоговыми органами бесплатно. Налоговая декларация может быть представлена налогоплательщиком в налоговый орган лично или через представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи [5].

Налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации, представленной налогоплательщиком (плательщиком сборов, налоговым агентом) по установленной форме, и обязан проставить по просьбе налогоплательщика на копии налоговой декларации отметку о принятии и дату ее получения при получении налоговой декларации на бумажном носителе либо передать налогоплательщику квитанцию о приеме в электронной форме – при получении налоговой декларации по телекоммуникационным каналам связи.

При отправке налоговой декларации по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. При передаче налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается дата ее отправки.

Налоговая декларация представляется с указанием идентификационного номера налогоплательщика, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

Налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) или его представитель подписывает налоговую декларацию (расчет), подтверждая достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации.

Если достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете), в том числе с применением усиленной квалифицированной электронной подписи при представлении налоговой декларации в электронной форме, подтверждает уполномоченный представитель налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), в налоговой декларации указывается основание представительства

(наименование документа, подтверждающего наличие полномочий на подписание налоговой декларации. При этом к налоговой декларации прилагается копия документа, подтверждающего полномочия представителя на подписание налоговой декларации.

При представлении налоговой декларации в электронной форме копия документа, подтверждающего полномочия представителя на подписание налоговой декларации, может быть представлена в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи.

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 и прилагаемых к ним документов в соответствии с настоящим Кодексом в электронной форме утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации.

Федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, не вправе включать в форму налоговой декларации, а налоговые органы не вправе требовать от налогоплательщиков включения в налоговую декларацию сведений, не связанных с исчислением и уплатой налогов и сборов, за исключением:

- вида документа: первичный (корректирующий);
- наименования налогового органа;
- места нахождения организации (ее обособленного подразделения) или места жительства физического лица;
- фамилии, имени, отчества физического лица или полного наименования организации (ее обособленного подразделения);
- номера контактного телефона налогоплательщика;

– сведений, подлежащих включению в налоговую декларацию в соответствии с главой 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ.

Особенности представления налоговых деклараций при выполнении соглашений о разделе продукции определяются главой 26.4 «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции» настоящего Кодекса.

Особенности исполнения обязанности по представлению налоговых деклараций посредством уплаты декларационного платежа определяются федеральным законом об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами.

3.7 Порядок внесения изменений и дополнений в налоговую декларацию

В соответствии со статьей 81 «Внесение изменений в налоговую декларацию» НК РФ, при обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации факта не отражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик обязан внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в порядке, установленном настоящей статьей.

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик вправе внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в порядке, установленном настоящей статьей. При этом

уточненная налоговая декларация, представленная после истечения установленного срока подачи декларации, не считается представленной с нарушением срока.

Если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган до истечения срока подачи налоговой декларации, она считается поданной в день подачи уточненной налоговой декларации.

Если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации, но до истечения срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности, если уточненная налоговая декларация была представлена до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом факта не отражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки.

Если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности в случаях:

- представления уточненной налоговой декларации до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом не отражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки по данному налогу за данный период, при условии, что до представления уточненной налоговой декларации он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени;

- представления уточненной налоговой декларации после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой не были обнаружены не отражение или неполнота

отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога.

Уточненная налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту учета.

Уточненная налоговая декларация или расчет представляется в налоговый орган по форме, действовавшей в налоговый период, за который вносятся соответствующие изменения.

При обнаружении налоговым агентом в поданном им в налоговый орган расчете факта не отражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению или завышению суммы налога, подлежащей перечислению, налоговый агент обязан внести необходимые изменения и представить в налоговый орган уточненный расчет.

Уточненный расчет, представляемый налоговым агентом в налоговый орган, должен содержать данные только в отношении тех налогоплательщиков, в отношении которых обнаружены факты не отражения или неполноты отражения сведений, а также ошибки, приводящие к занижению суммы налога.

Положения, предусмотренные статьей 81 НК РФ, касающиеся освобождения от ответственности, применяются также в отношении налоговых агентов при представлении ими уточненных расчетов.

В случае если участник договора инвестиционного товарищества – управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета, предоставил участникам договора инвестиционного товарищества копию уточненного расчета финансового результата инвестиционного товарищества, налогоплательщики, уплачивающие налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц в связи с их участием в договоре инвестиционного товарищества, обязаны подавать уточненную налоговую декларацию [11].

Уточненная налоговая декларация должна быть представлена в налоговый орган по месту учета участника договора инвестиционного товарищества не позднее пятнадцати дней со дня, когда ему была передана копия уточненного расчета финансового результата инвестиционного товарищества.

При этом если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган в сроки, указанные в абзаце втором настоящего пункта, участник договора инвестиционного товарищества, не являющийся управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, освобождается от ответственности.

Правила, предусмотренные настоящей статьей, применяются также в отношении уточненных расчетов сборов и распространяются на плательщиков сборов.

3.8 Условия освобождения от ответственности за неправильное исчисление и уплату налогов и сборов

Согласно Налоговому кодексу Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 03.08.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 03.09.2018) и статьи 122 «Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов) НК РФ», неуплата или неполная уплата налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий или бездействия налогоплательщика влечет штраф в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога. Минфин России в письме от 05.12.16 № 03-02-08/71886 обозначил условия, при соблюдении которых данного штрафа можно избежать.

Чиновники ссылаются на положения п. 4 статьи 81 «Внесение изменений в налоговую декларацию» НК РФ. Из положений данной нормы

следует, что налогоплательщик освобождается от ответственности при одновременном соблюдении следующих условий:

- налогоплательщик представил уточненную налоговую декларацию до момента, когда он узнал об обнаружении налоговым органом не отражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки по данному налогу;
- до представления уточненной налоговой декларации налогоплательщик заплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени.

К обстоятельствам, исключающим ответственность за совершение налогового правонарушения, относятся (ст. 109 «Обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения» НК РФ):

- 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 налоговой ответственности.

Отсутствие события налогового правонарушения означает отсутствие деяния, совершение которого является основанием привлечения лица к ответственности за нарушения налогового законодательства, иными словами отсутствуют признаки объективной стороны налогового правонарушения, с которыми закон связывает наступление налоговой ответственности (противоправное деяние, нарушающее нормы законодательства о налогах и сборах; вредные последствия в виде причинения ущерба бюджету; причинно-следственная связь между деянием и последствиями).

Отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения означает, что отсутствует субъективный признак состава правонарушения и, таким образом, исключается возможность считать совершенное деяние правонарушением, следовательно, налогоплательщика, налогового агента или иное лицо невозможно привлечь к налоговой ответственности.

Налоговый кодекс к обстоятельствам, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения, относит (п. 1 ст. 111 «Обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения» НК РФ):

– непреодолимая сила, то есть совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств;

– невменяемость, то есть 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;

– добросовестное заблуждение, то есть выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти или их должностными лицами в пределах их компетенции;

– иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения.

Практическое значение стихийное бедствие или другие чрезвычайные и непреодолимые обстоятельства имеют в основном в отношении бездействия, когда вследствие непреодолимой силы лицо не исполняет

возложенные на него обязанности (например, нарушает срок представления сведений об открытии или закрытии счета в банке, не представляет налоговую декларацию, отчеты, другие документы, ненадлежащим образом обеспечивает сохранность данных бухгалтерского учета и т.д.). НК РФ не содержит исчерпывающего перечня обстоятельств непреодолимой силы, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, однако указывает, что для освобождения от налоговой ответственности такие обстоятельства должны быть одновременно и чрезвычайными, и непреодолимыми.

Арбитражные суды не признавали в качестве обстоятельств непреодолимой силы, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, такие, в частности, обстоятельства, как:

- заболевания должностных лиц организации-налогоплательщика;
- нахождение индивидуального предпринимателя в командировке; нахождение индивидуального предпринимателя в другом городе по причине ухода за тяжелобольной матерью, находящейся на стационарном лечении;
- нахождение налогоплательщика на амбулаторном лечении;
- нахождение документов на аудиторской проверке.

Обстоятельства непреодолимой силы устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в СМИ и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания. Согласно ст. 61 ГПК РФ и ст. 69 АПК РФ налогоплательщик освобожден от обязанности доказывать такие обстоятельства.

Невменяемость. Физическое лицо – налогоплательщик, плательщик сбора или налоговый агент не признается виновным в совершении налогового правонарушения, если в момент его совершения находилось в таком состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчет в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния (п. 1 ст. 111 НК РФ). Таким образом, НК признает в качестве обстоятельства,

исключающего вину лица в совершении налогового правонарушения, невменяемость субъекта конкретного правонарушения.

Невменяемость в налоговом праве, как и в других отраслях права, характеризуется двумя критериями: медицинским (психиатрическим) и юридическим (психологическим). Медицинский критерий заключается в наличии болезненного состояния психики физического лица, юридический критерий включает два аспекта: интеллектуальный (невозможность отдавать отчет своим действиям) и волевой (невозможность руководить своими действиями).

Добросовестное заблуждение. Выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений по 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. Данное обстоятельство является специфическим для законодательства о налогах и сборах (п. 1 ст. 111 НК РФ).

Данные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа органа государственной власти, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа. При этом должна быть установлена причинно-следственная связь между письменным разъяснением и совершенным налоговым правонарушением.

При этом необходимо учитывать, что согласно п. 1 ст. 111 НК РФ вина налогоплательщика не исключается в случае, если соответствующие письменные разъяснения основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком.

Перечень обстоятельств, исключających вину лица в совершении налогового правонарушения, не является исчерпывающим, поэтому

налоговый орган или суд в ходе рассмотрения дела вправе исключить виновность лица и по иным основаниям, доказанным в соответствии с правилами налогового, гражданского или арбитражного процесса (п. 1 ст. 111 НК РФ).

Совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния 16-летнего возраста. Согласно п. 2 ст. 107 «Лица, подлежащие ответственности за совершение налоговых правонарушений» НК РФ, физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности с 16-летнего возраста. Наличие определенного возраста является обязательным признаком субъекта налогового правонарушения, поэтому отсутствие возрастного критерия означает отсутствие состава налогового правонарушения.

Истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. В соответствии с п. 1 ст. 113 «Срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения» НК РФ, срок давности привлечения к налоговой ответственности составляет три года с момента совершения налогового правонарушения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, и до момента вынесения решения о привлечении к налоговой ответственности.

В особом порядке исчисляется течение срока давности в отношении правонарушений, предусмотренных ст. 120 «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения» и 122 «Неуплата или неполная уплата сумм налога» НК РФ.

Срок давности, исчисляемый в особом порядке по названным правонарушениям, начинается со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода, в котором произошло нарушение законодательства о налогах и сборах [14].

Обстоятельства, освобождающие от налоговой ответственности, прямо в НК РФ не указаны, но исходя из смысла ст. 81 НК можно сделать вывод, что налогоплательщик освобождается от ответственности в случае самостоятельного обнаружения в поданной декларации не отражения или неполноты отражения сведений, а равно ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате.

Вопросы по теме 3

1. Порядок учета организаций и физических лиц.
2. Постановка на учет и снятие с учета; порядок присвоения идентификационного номера налогоплательщика.
3. Обязанности органов власти, учреждений, организаций и должностных лиц, связанные с учетом организаций и физических лиц.
4. Обязанности банков, связанные с учетом налогоплательщиков.
5. Состав налоговой отчетности.
6. Понятие и содержание налоговой декларации.
7. Порядок внесения изменений в налоговую декларацию.

Тест по теме 3

1. Налогоплательщик в соответствии с НК РФ обязан:
 - а) обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета;
 - б) сообщать в налоговый орган об открытии или о закрытии счетов;
 - в) представлять в налоговый орган по месту учета налоговые декларации, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;
 - г) все ответы верны.
2. Налоговая декларация представляется налогоплательщиками-физическими лицами в случаях, установленных НК РФ, не позднее:
 - а) 28 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом;
 - б) 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом

в) 30 января года, следующего за истекшим налоговым периодом;

г) 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

3. Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации (расчеты):

а) в налоговый орган по месту нахождения;

б) в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков;

в) в налоговый орган по месту нахождения и по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков;

г) налоговый орган по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения.

4. Налоговые декларации по земельному налогу представляются не позднее:

а) 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом;

б) 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом;

в) 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом;

г) 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

5. Налоговая декларация (расчет) представляется в:

а) налоговый орган по месту учета налогоплательщика;

б) Федеральную налоговую службу РФ;

в) Министерство финансов РФ;

г) налоговый орган по месту учета налогоплательщика и в Федеральную налоговую службу.

Часть 2 НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ

Глава 4 Налоговая проверка как основной метод налогового контроля

Цель: ознакомление обучающихся с понятием, классификацией и формой проведения налоговой проверки.

Изучив главу 4 и выполнив задания, предложенные в ней, обучающийся должен:

Знать: методы сбора, анализа, систематизации данных, необходимых для проведения налоговых проверок; виды, формы и методы проведения налоговой проверки.

Уметь: систематизировать информацию налогового законодательства в конкретных ситуациях, возникающих в процессе налоговых отношений при проведении налоговых проверок.

Владеть: методикой проведения налоговой проверки.

4.1 Налоговая проверка: понятие, цели и задачи

Налоговая проверка – это процессуальное действие налогового органа по контролю за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты налогов и сборов. Правомерность проведения налоговым органом налоговых проверок подтверждается статьей 31 НК РФ и регламентировано главой 14 «Налоговый контроль» [17].

Налоговые проверки являются самым главным элементом системы налогового контроля. С их помощью осуществляется непосредственный контроль за полнотой и правильностью исчисления налогов и сборов в бюджет (ст. 82 НК РФ).

Однако, роль других форм налогового контроля также важна, а наибольшая эффективность налоговых проверок может достигнуть только через очень близкое взаимодействие с другими его формами. Взаимосвязь различных форм налогового контроля можно представить в виде рисунка 4.1.

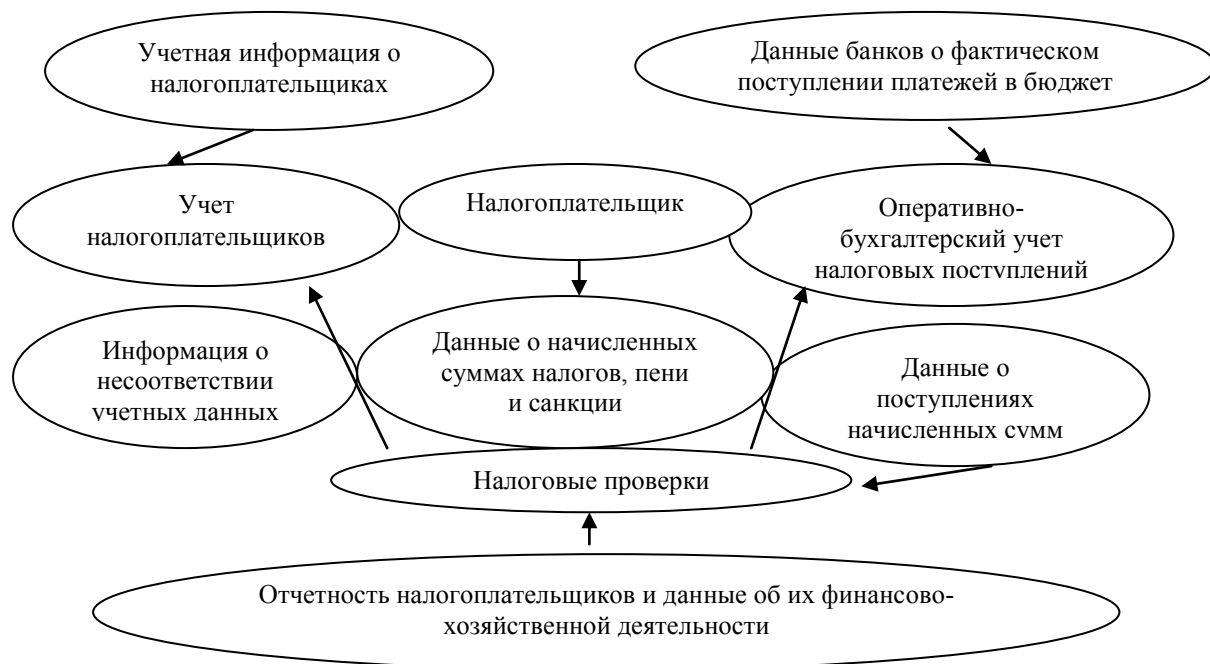


Рисунок 4.1 – Взаимосвязь форм налогового контроля

Налоговой проверке подвергается вся отчётность налогоплательщиков, представляемая в налоговые органы. В результате проведения налоговых проверок определяются суммы налогов, пени и штрафных санкций, начисленных как самим налогоплательщиком, так и налоговым органом. Одной из важных составляющих информации, используемой при проведении налоговых проверок являются данные оперативно-бухгалтерского учёта о фактическом состоянии лицевых счетов налогоплательщиков и учётные данные о налогоплательщиках.

Несоответствия имеющейся в налоговом органе учётной информации фактическим данным, выявленные в ходе проверок, используются для

уточнения учётной информации и привлечения налогоплательщиков к ответственности за несоблюдение налогового учёта.

Отметим тот факт, что до проведения экономических реформ 1990-х гг. теоретической и практической разработкой методов и форм проведения контроля занималась в основном экономическая наука. Именно она занималась созданием теоретической базы и проводила классификацию различных форм и методов осуществления контроля.

В настоящее время, когда гражданский оборот активно развивается, и его субъекты имеют полную экономическую самостоятельность, методы и формы осуществления контрольной деятельности в сфере налогообложения трансформировались. У них появилась юридическая значимость, и это нашло своё отражение в налоговом законодательстве.

Впервые в законодательной практике регламентируются инструментарий и формы налогового контроля, определены понятие и содержание налоговых проверок, их специфические особенности применительно к различным задачам и объектам налогового контроля. Причём все действия налоговых органов должны соответствовать правовым нормам. В связи с этим, глубокое изучение форм и методов осуществления налогового контроля приобретает особое значение.

Основные элементы налоговой проверки можно представить на рисунке 4.2.

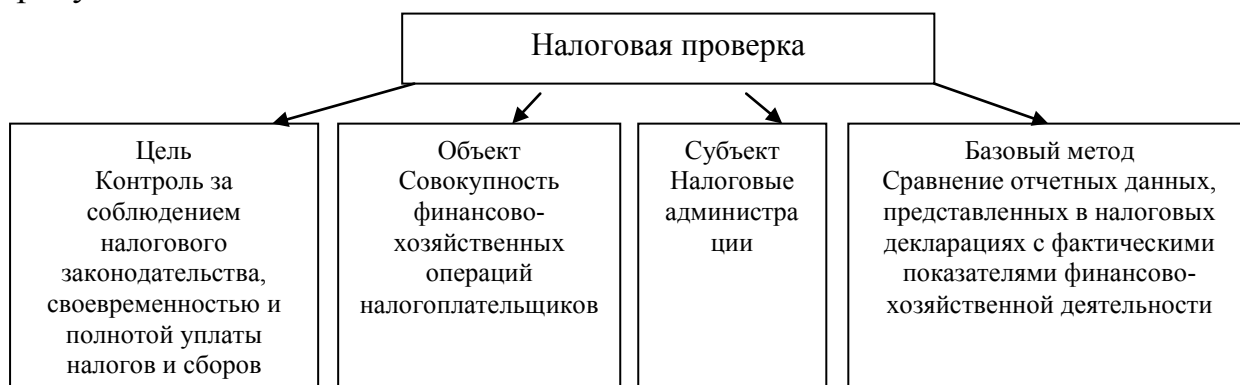


Рисунок 4.2 – Сущность налоговой проверки

Субъектами налоговых проверок в основном являются налоговые органы. Однако в соответствии со ст. 87 НК РФ правом проведения налоговых проверок в отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, обладают и таможенные органы. Кроме того, согласно п. 2 ст. 36 НК РФ, органы налоговой полиции при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, вправе проводить проверки налогоплательщиков в соответствии с законодательством РФ. Однако в марте 2003 года президент В.В. Путин расформировал Федеральную службу налоговой полиции и передал её полномочия Министерству внутренних дел РФ.

В связи с этим, появилось понятие налоговые администрации. Под налоговыми администрациями понимают все государственные контролирующие органы, имеющие в соответствии с законодательством право на проведение налоговых проверок.

4.2 Классификация налоговых проверок, формы и методы их проведения

Объект налоговой проверки – это финансово-хозяйственная деятельность налогоплательщика, а именно все совершённые им хозяйственные операции. От вида налоговой проверки зависит то, будет ли в конкретном случае её объектом либо вся совокупность совершённых налогоплательщиком финансово-хозяйственных операций, либо только их часть.

Основным методом проведения налоговой проверки является сравнение отчетных и фактических данных о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, отражённых в первичных документах, либо полученными на основании иной достоверной информации. Методы

проведения налоговых проверок можно выделить в зависимости от вида проводимой проверки, а также от конкретных обстоятельств её проведения.

С одной стороны Налоговым кодексом установлены основные формы налогового контроля, однако методы проведения проверок изложены в неявной форме. Вследствие чего авторы работ, посвящённых налоговому контролю, по-разному определяют методы налогового контроля.

Тот факт, что формы и методы осуществления контрольной деятельности должны быть законодательно регламентированы, имеет большое значение для защиты и сохранения баланса интересов налогоплательщиков и контролирующих органов.

Однако эффективность отдельных конкретных мероприятий налогового контроля во многом зависит от последовательности применяемых при их проведении методов налогового контроля. Именно поэтому, налоговые органы разрабатывают методические рекомендации, содержащие четкие указания, необходимые для достижения максимальной эффективности при осуществлении контрольных мероприятий.

Примером того, что правовое регулирование методов и форм контрольной деятельности совершенствуется, является появление новой правовой формы регламентации контроля – стандарты контрольной деятельности. Стандарты контрольной деятельности – это правила, основные единые принципы и требования к профессиональной квалификации инспекторов, правовому и документальному обеспечению проверок, оформлению результатов (доказательств), действиям контролирующих органов. Подобного рода стандарты разрабатываются и применяются контрольными органами во многих странах мира. В России в настоящее время наиболее динамично развивается стандартизация аудиторской деятельности.

Объем полномочий налоговых органов и существующих ограничений на проведение тех или иных действий (осмотр, истребование документов,

инвентаризация, экспертиза и др.) напрямую зависит от вида проводимой проверки. Основные виды проверок представлены на рисунках 4.3- 4.4.

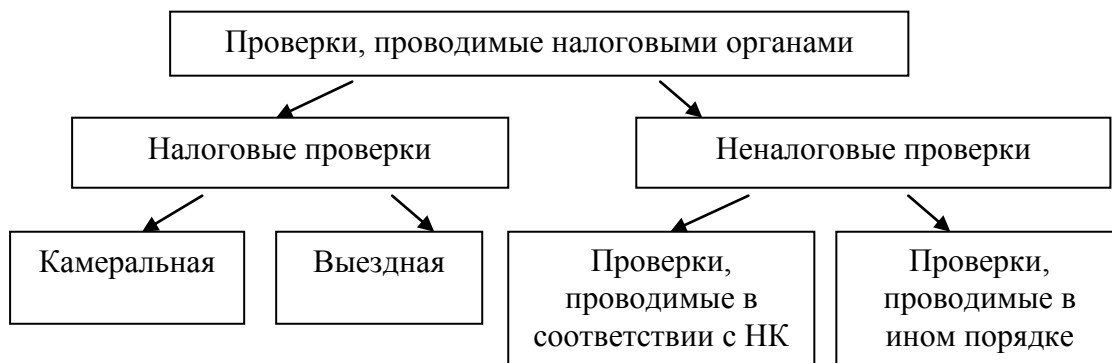


Рисунок 4.3 – Проверки, проводимые налоговыми органами

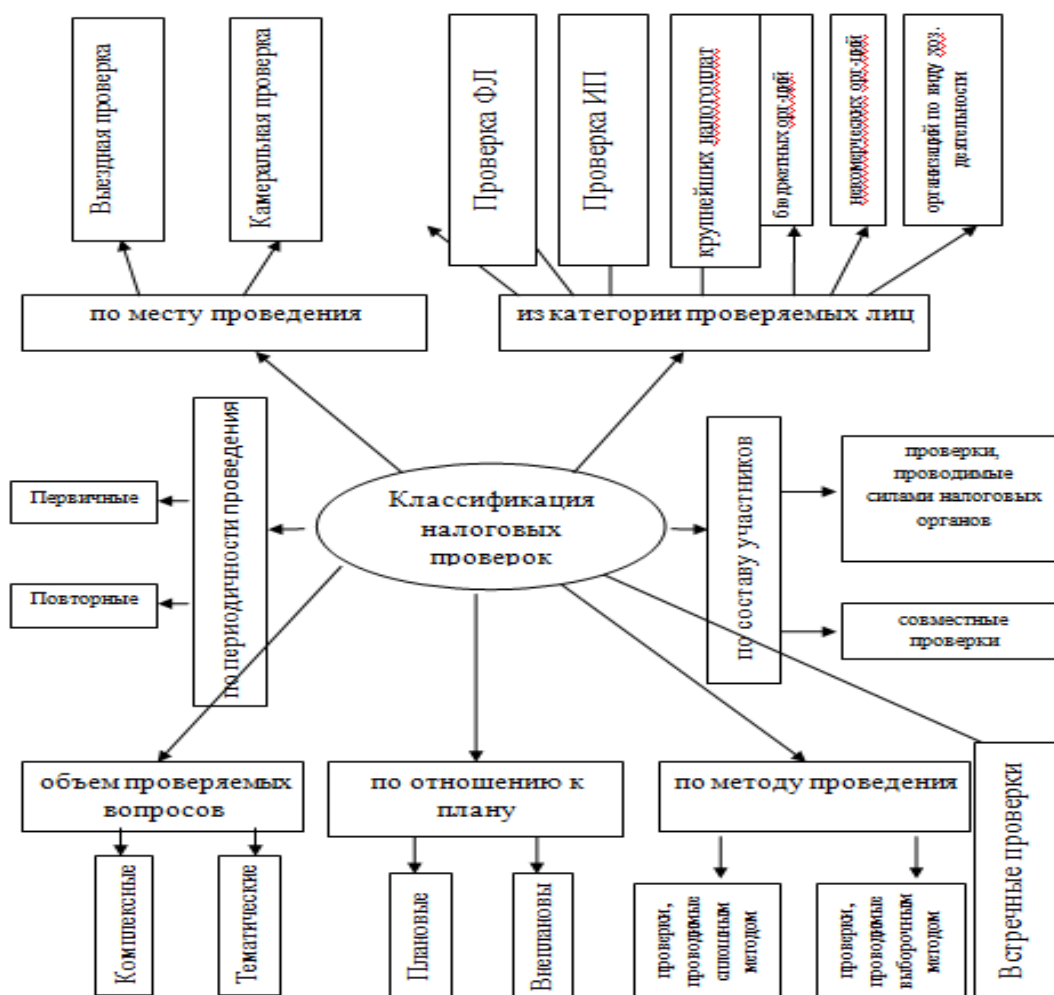


Рисунок 4.4 – Классификация налоговых проверок

Далее рассмотрим, какие же проверки могут проводить налоговые органы. Прежде всего, обозначим, что налоговые органы могут проводить проверки в соответствии:

- с Налоговым кодексом Российской Федерации (далее – НК РФ);
- иными законодательными актами.

НК РФ установлена следующая основная классификация налоговых проверок:

- камеральные;
- выездные.

Камеральная проверка – это проверка представленных налогоплательщиком налоговых деклараций и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, а также проверка других имеющихся у налогового органа документов о деятельности налогоплательщика, проводимая по месту нахождения налогового органа.

Выездная налоговая проверка – это комплекс действий по проверке первичных учетных и иных бухгалтерских документов налогоплательщика, регистров бухгалтерского учета, бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций, и иной документации; по осмотру различных предметов, любых используемых налогоплательщиком для извлечения доходов либо связанных с содержанием объектов налогообложения производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий; по проведению инвентаризации принадлежащего налогоплательщику имущества; а также других действий налоговых органов, осуществляемых по месту нахождения налогоплательщика и в иных местах вне места нахождения налогового органа.

Если при проведении камеральных и выездных налоговых проверок у налоговых органов возникает необходимость получения информации о деятельности налогоплательщика, связанной с иными лицами, то налоговые органы могут истребовать у этих лиц документы, относящиеся к

деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора). Это так называемая встречающая проверка.

В настоящее время в налоговом законодательстве отсутствует понятие «встречающая проверка» (как это было до 1 января 2007 г.), и по своей сути они могут являться лишь вспомогательными по отношению к выездным налоговым проверкам. Исключив этот термин, законодатель оставил без изменения нормы, касающиеся права должностных лиц налогового органа истребовать при проверке у лиц, располагающих документами или информацией о деятельности проверяемого налогоплательщика эти документы (информацию), и обозначил эту процедуру в ст. 93.1 НК РФ.

В результате встречающей проверки полученные данные включаются в основной акт камеральной или выездной проверки.

К проверкам, проводимым в соответствии с иными законодательными актами, относится достаточно большое число проверок соблюдения законодательства, а именно:

- о производстве и обороте этилового спирта, алкогольной и табачной продукции;
- о применении контрольно-кассовой техники в денежных расчетах;
- о кассовой дисциплине и т.д.

Действия налоговых органов при проведении таких проверок регламентируются, как правило, Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях (далее – КоАП РФ).

Далее, налоговые проверки подразделяются по признаку повторности:

- на первичные;
- повторные.

Первичные проверки могут быть как камеральными, так и выездными. Основопологающим признаком является то, что такая проверка по конкретному налоговому периоду, по конкретному налогу у данного налогоплательщика проводится впервые.

Повторные проверки, теоретически, конечно же, могут быть камеральными и выездными. Однако с учетом установленного ст.88 НК РФ ограничения на срок камеральной проверки – 3 месяца со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, проведение повторной камеральной проверки представляется невозможным. Вследствие чего, в действительности повторные проверки могут быть только выездными.

По степени охвата проверкой уплачиваемых плательщиком налогов подразделяются на:

- тематические проверки;
- комплексные проверки.

Тематическая проверка – это проверка отдельных вопросов финансово-хозяйственной деятельности организации (например, проверка правильности исчисления и уплаты налога на прибыль, НДС, налога на имущество, других налогов). Такие проверки проводятся по мере необходимости и определяются руководителем налогового органа.

Комплексная проверка – это проверка финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта за определенный период времени по всем вопросам соблюдения налогового законодательства. Если у налогового органа имеются основания предполагать, что учет и уплата налогов и сборов ведутся с нарушениями, то комплексные проверки могут проводиться не реже одного раза в три года. Если же налогоплательщики, имеют хорошую репутацию, то они могут и не подвергаться комплексной проверке.

В зависимости от категории участников налоговых правоотношений выделяются:

- проверки налогоплательщиков;
- проверки налоговых агентов;
- проверки плательщиков сборов.

На основании статьи 19 НК РФ под налогоплательщиками и плательщиками сборов понимаются организации и физические лица, на которых возложена обязанность уплачивать налоги или сборы. Статьей 24 НК РФ определено понятие налоговых агентов, под которыми понимаются лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщиков и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов.

По статусу объектов проверок можно выделить:

- проверки юридических лиц;
- проверки юридических лиц по вопросам исчисления и уплаты налогов филиалами и обособленными подразделениями;
- проверки индивидуальных предпринимателей;
- проверки физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями.

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

По методу проведения проверки можно выделить проверки проводимые:

- сплошным методом;
- выборочным методом.

Сплошная проверка подразумевает проверку всех документов налогоплательщика за все налоговые (отчетные) периоды, охваченные проверкой.

Выборочная проверка – это проверка части документации или части налоговых (отчетных) периодов. При этом если в ходе выборочной проверки выявляются нарушения налогового законодательства, рекомендуется проводить сплошную проверку.

По составу участников проверки можно выделить:

- проверки, проводимые силами налоговой инспекции;
- совместные проверки.

В первом случае, налоговую проверку проводит собственно сама налоговая инспекция, во втором случае, кроме сотрудников инспекции присутствуют и иные контролирующие органы. В данном случае речь идет о правоохранительных органах, финансовых органах и о других государственных и муниципальных организациях.

По отношению к плану проверок можно выделить:

- плановые проверки;
- внеплановые проверки.

Налоговой инспекцией каждый год составляется план проведения выездных проверок, в который включаются те налогоплательщики, деятельность которых инспекция обязана или считает необходимым проверить в течение очередного периода. Однако имеются случаи, когда налоговая инспекция вправе провести проверку налогоплательщиков, не включенных в план. К ним относятся: проведение проверок по срочным заданиям вышестоящих налоговых органов, проведение проверок по постановлению следователя, расследующего уголовное дело и т.п.

Подытожим, налоговая проверка – это процессуальное действие налогового органа по контролю за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты налогов и сборов. Налоговые органы обязаны проводить проверки в соответствии с нормами Налогового кодекса Российской Федерации и иными законодательными актами.

Вопросы по теме 4

1. Понятие налоговой проверки.
2. Иные мероприятия налогового контроля.
3. Классификация налоговых проверок.
4. Взаимодействие налоговых органов с другими государственными органами и иными организациями при осуществлении налогового контроля.

5. Формы проведения налоговой проверки.

Тест по теме 4

1. На что направлены налоговые проверки?

- а) установление фактов нарушения уголовного законодательства;
- б) предупреждение нарушений сроков регистрации;
- в) пресечение несвоевременной перерегистрации налогоплательщиков;
- г) пресечение несоблюдения правил осуществления деятельности, ведения учета и заполнения отчетности.

2. Основной нормативный документ, регулирующий отношения между налогоплательщиками и государством в области налогов и сборов?

- а) Налоговый кодекс РФ;
- б) Бюджетный кодекс РФ;
- в) Кодекс об административных правонарушениях;
- г) нет верного ответа.

3. Контроль за реализацией государственной политики в области налогов и сборов осуществляет ...

- а) Федеральная налоговая служба;
- б) Счетная палата при Президенте;
- в) Росфиннадзор;
- г) страховые организации.

4. Налоговый контроль за деятельностью бюджетных организаций проводится сотрудниками налоговых органов в ...

- а) пределах своей компетенции посредством налоговых проверок;
- б) целях получения объяснений налоговых нарушений;
- в) формах, предусмотренных Уголовным кодексом;
- г) формах, предусмотренных в ФЗ № 402 «О бухгалтерском учете».

5. Виды налоговых проверок:

- а) камеральные;
- б) выездные;

- в) чрезвычайная;
- г) плановые.

Глава 5 Организация и порядок проведения камеральных налоговых проверок

Цель: формирование у обучающихся знаний и навыков организации и проведения камеральных налоговых проверок.

Изучив главу 5 и выполнив задания, предложенные в ней, обучающийся должен:

Знать: порядок организации и методику проведения камеральных налоговых проверок; методы оценки правильности расчета налоговых обязательств хозяйствующих субъектов.

Уметь: систематизировать информацию налогового законодательства в конкретных ситуациях, возникающих в процессе налоговых отношений при проведении камеральных налоговых проверок; проводить анализ результатов камеральных налоговых проверок по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов.

Владеть: методикой оформления результатов камеральных налоговых проверок и навыками подготовки и принятия решений по вопросам организации деятельности финансовых и налоговых служб организаций в сфере исполнения налогового законодательства в отношении различных налогов и сборов с учетом установленных законодательством норм и ограничений.

5.1 Понятие и этапы проведения камеральной проверки

Камеральная проверка представляет собой проверку соблюдения налогоплательщиком налогового законодательства на основании сданной им

отчетности. Она имеет характер обязательной и проводится в отношении любой отчетности, представленной в налоговые органы. Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа без присутствия представителей налогоплательщика. Начинается камеральная налоговая проверка автоматически без издания приказа или решения начальника налоговой службы и проводится одним из специалистов соответствующего налогового отдела.

Камеральные проверки регламентируются статьей 88 НК РФ. Ключевой особенностью всех камеральных проверок является то, что проверки проходят в инспекции без выезда в организацию.

Сотрудники Инспекции Федеральной налоговой службы (далее – ИФНС) проводят камеральную проверку на своей территории. В этом случае анализу подвергают документы, полученные от налогоплательщиков согласно требованиям Налогового кодекса (декларации по налогам и другие документы). Данная проверка проводится сразу же после получения отчетных документов от налогоплательщиков. Обнаруженные неточности или ошибки в декларациях и обосновании льгот по налогам послужат основой для доначисления платежей в бюджет.

Целями камеральной проверки являются:

- контроль за исполнением хозяйствующего субъекта законодательства о налогах, сборах и страховых взносах;
- получение права налогоплательщика на возврат налога;
- выявление нарушений и взыскание недоимок, пени и штрафов;
- привлечение к ответственности организации, нарушившие законодательство.

При проведении камерального контроля подвергаются проверке:

- состав и сроки представления документов налогоплательщиком;
- правильность оформления документации;

- верность проведения расчетов по налогам и сборам, также и в части расчета налогооблагаемой базы;

- наличие документов, подтверждающих льготы по налогам.

Налоговой проверке подлежат:

- все налогоплательщики по налогам, которые они должны уплачивать в соответствии с законодательством;

- лица, представляющие единую упрощенную декларацию;

- лица, не обязанные платить НДС, если они выставят счет-фактуру с НДС;

- налоговые агенты;

- лица, уплачивающие НДС при работе в рамках Таможенного союза.

Выделим основные три этапа камеральной налоговой проверки:

- подача налоговой отчетности – основание для начала проверки;

- непосредственно сама камеральная проверка;

- завершение камеральной налоговой проверки.

На начальном этапе камеральной налоговой проверки проводится регистрация данных поданной отчетности в системе АИС «Налог» (автоматизированная информационная система налоговых органов).

На втором этапе проведения камеральной налоговой проверки производится сверка контрольных соотношений. Кроме того, анализируются показатели текущего налогового периода в сопоставлении с аналогичными показателями за прошлый период. Также при камеральной проверке производится сверка показателей представленной декларации с показателями в иной отчетности, например, с отчетностью по другим налогам или страховым взносам.

Наряду с этим, при камеральной проверке налоговые службы отслеживают следующие моменты:

- соблюдение сроков предоставления декларации или расчета (ст. 23, ст. 80, ст. 88 НК РФ);

- наличие либо отсутствие противоречий, ошибок, несоответствий в отчетности (ст. 88 НК РФ);
- наличие оснований для углубленной камеральной проверки.

Следует отметить, что во время камеральной проверки контролируется не только соблюдение срока подачи отчетности, но и те сроки, которые дают право налоговым органам на вынесение наказания за несвоевременное представление отчета. При задержке подачи декларации на 10 дней и более налоговые органы вправе приостановить ведение операций по расчетным счетам (ст. 76 НК РФ). Арест с банковских счетов налогоплательщика будет снят только на следующий день после предоставления отчетности.

5.2 Документальное обеспечение проведения камеральной проверки

Главными документами для камеральной проверки являются налоговая декларация или расчет и документы, которые служат приложением к ним. Именно на основании этих материалов налоговики проводят камеральную проверку. Общение между налоговиками и налогоплательщиками в процессе камеральной налоговой проверки возникнет только, если инспекторам нужны будут какие-то пояснения или уточнения.

По общей практики это произойдет в следующих случаях:

- налоговая инспекция выявила ошибку в декларации или расчете;
- инспекция обнаружила неточности в представленных документах;
- налоговая инспекция нашла сведения, представленных налогоплательщиком, и сведения, содержащихся в документах, имеющихся у налогового органа, которые получены ими в ходе налогового контроля.

Для того чтобы получить пояснения ИФНС направит вам требование о представлении пояснений или о внесении изменений в документы.

Организация обязана ответить на такое требование или внести изменения в декларацию в течение пяти рабочих дней со дня получения сообщения от налоговиков. Ответ на требование можно составить в произвольной форме. Если вы согласны с требованием ИФНС исправить декларацию, просто необходимо подать уточненку (уточненную декларацию). Отвечать дополнительно на требование не надо.

Документы, которые могут потребовать налоговики во время проверки. Налоговики вправе запросить документы или сведения при проведении камеральной проверки в случае:

- применения льготы;
- заявления к возмещению НДС;
- декларация по прибыли или НДФЛ сдана участником договора простого товарищества;
- сдана уточненная налоговая декларация по истечению 2-х лет после срока сдачи и в ней уменьшена сумма налога;
- сдана декларация по НДС иностранной фирмой, которая оказывает физикам услуги в электронном виде;
- сдана отчетность, связанная с использованием природных ресурсов.

Налоговая инспекция не вправе требовать документы, если ранее ФНС уже получала их в ходе проверок [10].

5.3 Сроки и порядок проведения камеральной налоговой проверки

Налоговики в ходе камеральной ревизии должны проверить поступившие к ним документы в течение 3 месяцев со дня поступления. Так, к примеру, налоговая декларация, сданная 20 марта, должна быть проверена до 20 июня.

О выявленных ошибках или несоответствии полученных сведений сообщается налогоплательщику. В соответствии со статьей 88 НК РФ срок для представления документов на исправление ошибок или получения дополнительных сведений – 5 дней. Сотрудник ФНС может вызвать налогоплательщика для пояснений или привлечь нужного специалиста.

Сроки камеральных налоговых проверок строго регламентированы. В общем случае камеральная налоговая проверка проводится в течение трех месяцев со дня представления декларации или расчета. Одним исключением из этого правила являются налоговые декларации по НДС иностранных организаций, которые предоставляют гражданам услуги в электронной форме. В этом случае камеральная налоговая проверка может идти в течение 6 месяцев.

В ходе камеральной проверки налоговой проводяют:

- проверку правильности исчисления налоговой базы;
- проверку правильности арифметического подсчета данных, отраженных в налоговой декларации, исходя из взаимоувязки показателей строк и граф, предусмотренных ее формой;
- проверку правильности примененных налогоплательщиком ставок налога и льгот, их соответствие действующему законодательству;
- проверку обоснованности заявленных налоговых вычетов;
- проверку сопоставимости отчетных показателей с аналогичными показателями предыдущего отчетного периода;
- оценку данных бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций с точки зрения их соответствия имеющимся в налоговом органе данным о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, полученным из других источников;
- взаимоувязку показателей бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций, а также отдельных показателей деклараций по различным видам налогов;

– проверку логической связи между отдельными отчетными и расчетными показателями, необходимыми для исчисления налоговой базы.

В Российской Федерации внедрены автоматические системы проверки деклараций, такие как АИС «Налог» или АСК «НДС-2», но даже самые продвинутые алгоритмы и программы требуют личного вмешательства специалистов по налоговому учету.

Рассмотрим как всё это работает на практике.

Ввод в автоматизированную систему (АИС) всех деклараций вне зависимости от того, в каком виде они поступили – в бумажном или электронном.

АИС обрабатывает информацию по своим алгоритмам, анализируя взаимосвязи между разными показателями, заодно сопоставляя «свежие» данные с данными за прошедший налоговый период (предыдущие декларации). По результатам машинного арифметического анализа автоматически формируется протокол разногласий.

Анализ протокола разногласий – обязанность сотрудников ФНС. Тщательный разбор данных сразу же выявляет арифметические ошибки и расхождения, за которыми нередко прячутся серьезные нарушения законодательства. Инспектора и сотрудники ФМС дотошно сравнивают данные из поданной декларации с прочей отчетностью, устанавливают законность оснований для применения льготного налогообложения.

Если выявлены существенные нарушения, это может послужить основанием для углубленной камеральной налоговой проверки (КНП). Поскольку возможности налоговиков при «камералке» ограничены законом, сведения о возможных криминальных схемах ухода от налогов могут быть внесены в специальные информационные ресурсы, которые формируют рейтинг рисков для компаний. Это обычно влечет за собой выездную проверку с обширными полномочиями, которая не заставит себя долго ждать.

ФНС вправе затребовать пояснения или предоставить дополнительную отчетность, документацию.

Составляется итоговый Акт.

В ходе камеральной проверки с большой вероятностью вскрываются нарушения, иногда – незначительные, иногда – существенные и серьезные.

Основные типичные нарушения, выявленные в результате проверки:

- обычные опечатки и заурядные арифметические ошибки. Злого умысла здесь нет, причина – человеческий фактор;

- занижение налогооблагаемой базы либо искусственное завышение расходов может сигнализировать о попытке ухода от налогов, что может повлечь за собой весьма серьезные последствия, начиная от штрафов и заканчивая уголовным делом;

- нестыковки между декларируемой выручкой и налогом на прибыль и расчетом НДС;

- пользование необоснованными льготами, например, по налогу на имущество;

- необоснованное заявление к возмещению НДС из бюджета.

Когда проводится налоговая проверка, налоговый орган может истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Такое право предоставляют налоговым органам статьи 88 и 93 НК РФ. Истребованы могут быть хозяйственные договоры, первичные бухгалтерские документы, бухгалтерские регистры (журналы-ордера, ведомости, главная книга и др.), счета-фактуры и т. д. Налогоплательщик, которому адресовано требование о представлении этих документов, обязан представить их в виде заверенных должным образом копий.

Отказ от представления требуемых документов или непредставление их в отведенный срок является налоговым правонарушением.

Оно влечет ответственность, предусмотренную статьей 126 НК РФ – штраф в размере 200 руб. за каждый не представленный документ. В ходе камеральной проверки налоговому органу может также потребоваться информация о деятельности налогоплательщика, связанная с иными лицами (например, с его контрагентами).

Налоговый орган в соответствии со статьей 93.1 «Истребование документов о налогоплательщике, плательщике сборов, плательщике страховых взносов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках» НК РФ, вправе истребовать у таких лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика, то есть провести встречную проверку.

Истребованы могут быть, к примеру, договоры на поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг), счета-фактуры, платежно-расчетные документы, выписки банков по счетам и другие документы, которые имеют непосредственное отношение к деятельности проверяемого налогоплательщика. Отказ организации представить имеющиеся у нее документы со сведениями о проверяемом налогоплательщике и иное уклонение от представления таких документов признается налоговым правонарушением. Оно влечет ответственность, предусмотренную статьей 126 НК РФ – штраф в размере 10000 руб.

Такие же санкции налагаются и за представление документов с заведомо недостоверными сведениями.

Налоговый орган может отправить в банк мотивированный запрос о предоставлении справки по операциям и счетам проверяемого налогоплательщика. Банк обязан выдать такую справку в течение трех дней после получения запроса. Помимо Налогового кодекса ответственность за непредставление в установленный срок документов или иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, установлена в статье

15.6 «Непредставление (несообщение) сведений, необходимых для осуществления налогового контроля» КоАП РФ.

Она предусматривает штраф с граждан от 100 до 300 руб. и с должностных лиц организации от 300 до 500 руб. Такие же санкции налагаются за отказ от представления перечисленных выше документов и сведений и их представление в неполном объеме или в искаженном виде.

5.4 Основания для углубленной камеральной проверки

Бывает, что на первоначальном этапе камеральной проверки не выявляется никаких нарушений в предоставленной налоговым органам отчетности. Соответственно, оснований для углубленной камеральной проверки нет, и камеральная проверка заканчивается на данной стадии.

В обязанности налоговых органов не входит составление акта камеральной проверки в таких ситуациях (ст. 88 НК РФ), и они не обязаны сообщать налогоплательщикам о ее завершении. Исключение составляет камеральная проверка, проводимая по НДС, заявленному к возмещению (ст. 176 НК РФ).

Все декларации и отчеты, предоставляемые в налоговые органы, проходят начальную камеральную проверку в автоматизированном режиме. Камеральная проверка заканчивается на данном этапе, если не выявлено нарушений и нет оснований для углубленной проверки.

Если у налогоплательщиков возникают вопросы относительно сданной отчетности, они имеют право провести углубленную камеральную проверку. Процедура осуществления углубленной камеральной проверки зависит от ее оснований.

Углубленная камеральная проверка может проводиться по формальным основаниям для углубленной проверки (заявленные льготы по НДС,

предоставление поясняющих документов и т.д.). При данных основаниях сотрудники налоговой инспекции оценивают представленные документы и проводят конкретные мероприятия по налоговому контролю. Они могут запрашивать дополнительные документы у налогоплательщиков или какую-либо информацию у банка по расчетному счету.

Эти процедуры налоговые органы проводят для того, чтобы удостовериться в отсутствии ошибок и искажений в данных отчетности либо выявить нарушения налогового законодательства.

В соответствии с п.3 статей 88 НК РФ в ходе камеральной проверки при выявлении в налоговой декларации каких-либо нарушений, противоречий, ошибок налоговики обязаны поставить в известность налогоплательщика и потребовать документальное подтверждение представленных данных либо достоверную отчетность.

Когда основанием для углубленной камеральной проверки являются технические ошибки, явные несоответствия финансовых показателей в отчетности, проверяющие потребуют предоставить пояснения либо корректировку.

Камеральная проверка позволяет выявить ошибки налогоплательщиков, которые они допустили при составлении отчетности.

Рассмотрим варианты развития событий при получении сообщения от проверяющих о выявленных несоответствиях (ст. 88 НК РФ).

Если налогоплательщик обнаруживает ошибки и противоречия, которые ведут к занижению суммы налога к уплате, необходимо внести поправки и предоставить уточненную декларацию не позднее 5 рабочих дней (ст. 81, ст. 88 НК РФ). Предоставление корректировки допускается и при выявлении каких-либо иных ошибок (ст. 81 НК РФ).

Как правило, налогоплательщики дополнительно с уточненкой предоставляют пояснения. Данное право предоставляется ст. 21, 24 НК РФ.

Пояснения необходимы также в том случае, когда налогоплательщик согласен с налоговиками лишь частично.

При предоставлении уточненной декларации по ней начинается новая камеральная проверка. Камеральная проверка по предыдущей отчетности считается законченной (ст. 88 НК РФ).

Несмотря на то, что камеральная проверка считается законченной, предоставленные по ней документы могут быть использованы сотрудниками налоговых служб при проведении других камеральных проверок или осуществлении каких-либо налоговых процедур (ст. 88 НК РФ).

Налогоплательщики не всегда соглашаются с ошибками, выявленными проверяющими во время камеральной проверки. В таком случае будет достаточно предоставления пояснений по данному вопросу и оправдательных документов (ст. 88 НК РФ). Сотрудники налоговых органов обязаны их принять и рассмотреть.

Налоговики на основании предоставленных пояснений производят сопоставление показателей с уже имеющимися в их информационной базе сведениями.

Если проверяющие сочтут предоставленные пояснения и доказательства неудовлетворительными, они вправе вызвать налогоплательщика в налоговую инспекцию для дачи дополнительных пояснений (ст. 31 НК РФ).

В соответствии со ст. 88 НК РФ обозначим ситуации, когда при камеральных проверках налоговая инспекция вправе истребовать пояснения:

- обнаружение в налоговой декларации ошибок или противоречий, а также нестыковка между показателями декларации и сведениями, имеющимися у налоговиков;
- подача уточненной декларации или расчета, в которых сумма налога к уплате меньше, чем в документах представленных ранее;

– представление декларации по налогу на прибыль с убытком. В этом случае ФНС попросит обосновать убыток.

В соответствии со ст. 88, ст. 6.1 НК РФ срок на представление указанных пояснений и исправление неточностей – 5 рабочих дней с момента получения данного требования.

Налоговым кодексом налоговая ответственность за неисполнение требования инспекции о представлении пояснений не установлена. К административной ответственности по ст. 19.4 КоАП РФ в данном случае привлечь также не могут. Данная статья применяется за неявку в налоговый орган, а не за отказ от дачи пояснений, на что обращает внимание и сама ФНС РФ.

Следовательно, налоговая инспекция не вправе штрафовать за неподачу пояснений. Однако, несмотря на отсутствие законных оснований для штрафа, пояснения представлять необходимо, и это в интересах самого налогоплательщика. В противном случае отказ от них может повлечь налоговые доначисления и санкции, на обжалование которых налогоплательщику придется тратить время и деньги.

Что касается пояснений в налоговую инспекцию по убыткам, то цель пояснений – обосновать их размер и раскрыть причины возникновения. Для этого в пояснительной записке следует: на цифрах показать, за счет чего образовался отраженный в налоговой декларации убыток. Обосновать, что к убытку привело. Очевидно, причины у каждого налогоплательщика свои. К примеру, ими могут быть:

- падение объема производства или продаж, например, из-за кризиса и нестабильной ситуации в экономике;
- необходимое понижение цен на продукцию из-за падения спроса;
- увеличение затрат в связи со снижением курса рубля по отношению к иностранным валютам;

– огромные затраты (например на ремонт, приобретение оборудования и т.п.).

В соответствии со ст. 88 НК РФ все обозначенные в пояснениях причины необходимо подтвердить документально, например, выписками из налоговых и бухгалтерских регистров или иными документами.

Специального бланка для «убыточных» пояснений нет, поэтому составляются они в произвольной форме. Пояснение в налоговую инспекцию по убыткам – образец может выглядеть так:

«Пояснительная записка в налоговую инспекцию по убыткам

В ИФНС России № 19

по г. Москве

от общества с ограниченной

ответственностью «ИКС»

Адрес места нахождения:

129344, г. Москва,

ул. Восточная, д. 18

ИНН/КПП 7716123456/771601001

ОГРН 1077712345678

Тел.: (499) 522-43-44

Контактное лицо: главный бухгалтер

Макарова Ирина Константиновна

ПОЯСНЕНИЯ

В ответ на требование о представлении пояснений от ... № ... сообщаем следующее:

Основной деятельностью организации является

За ... квартал (или иной период) ... года доходы организации от (указать убыточный вид деятельности) составили ... руб.,

в т. ч. выручка от продажи ... руб.

Расходы — ... руб.,

в т. ч. прямые расходы — ... руб.

косвенные расходы — ... руб.,

внереализационные расходы — ... руб.

Можно привести иную, значимую для вашей ситуации, или более детальную расшифровку расходов. Вообще, чем подробнее и детальнее вы представите ситуацию, тем лучше.

По итогам отчетного периода убыток составил ... руб.

Причинами, повлекшими образование убытка, являются:

а)

б)

Приложения:

...

...

Генеральный директор ООО «ИКС»

Юрьев

А. А. Юрьев

Пояснительная записка в налоговую инспекцию по НДС.

Если при проверке НДС-декларации инспекция выявит ошибки, нестыковки, противоречия, она запросит пояснения. При этом требование составлено по форме, утвержденной приказом ФНС России от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@ (приложение 1 к этому документу) [12].

Отвечать на него с 01.01.2017 (п. 3 ст. 2 закона от 01.05.2016 № 130-ФЗ) нужно электронно, поскольку к этому всех налогоплательщиков, подающих электронную отчетность по этому налогу, обязывает текст п. 3 ст. 88 НК РФ. Пояснения, поданные иным способом, расцениваются как не представленные.

Те же налогоплательщики, у которых еще осталась возможность подачи декларации по НДС на бумаге, могут и пояснения представить на бумажном носителе, составив их в произвольной форме.

Таким образом, при появлении у налогоплательщиков вопросов в отношении поданной в ИФНС отчетности (нестыковки в цифрах, уточненка с уменьшением налога, декларация с убытком) они запросят у налогоплательщика пояснения. Игнорировать такой запрос (он направляется в форме требования) не стоит: исчерпывающие разъяснения помогут снять вопросы и избежать возможных проверок, вызванных неувязками в отчетности. Пояснения могут быть даны как на бумаге, так и электронно. Но если речь идет о вопросах, касающихся НДС-декларации, то налогоплательщики, сдающие такую декларацию электронным способом, должны и пояснения по ней дать в электронном виде.

5.5 Изменения в порядке проведения камеральных налоговых проверок в 2020 году

В 2018 году в статью 88 Налогового кодекса РФ были внесены изменения в части проведения камеральных налоговых проверок. Теперь

срок проведения камеральных проверок ограничен одним месяцем (ранее он составлял три месяца) (см. Письмо ФНС России от 13 июля 2017 года № ММВ-20-15/112@ «Об ускоренном возмещении НДС добросовестными налогоплательщиками»). Помимо этого теперь, в ходе камеральной проверки по НДС могут потребовать документы о праве на вычеты по товарам, проданным по системе такс-фри (см. п. 8.7 ст. 88 Налогового кодекса РФ в редакции Федерального закона РФ от 27.11.2017г. № 341-ФЗ «О внесении изменений в статью 88 части первой и главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации», который вступил в законную силу 27.12.2017г.).

Также в рамках камеральной налоговой проверки по налогу на прибыль инспекторы могут затребовать у налогоплательщика пояснения или документы по инвестиционному налоговому вычету, об этом говорится в п.8.8. ст.88 Налогового кодекса РФ в редакции Федерального закона РФ от 27.11.2017г. № 335-ФЗ, вступившего в законную силу 27.12.2017г. (ФНС вправе потребовать от налогоплательщика в пятидневный срок представить в налоговую инспекцию пояснения о применении данного вычета).

Что касается изменений 2020 года, то Постановление Правительства РФ от 02.04.2020 № 409 (ред. от 11.07.2020) «О мерах по обеспечению устойчивого развития экономики» (вместе с «Правилами предоставления отсрочки (рассрочки) по уплате налогов, авансовых платежей по налогам и страховых взносов») внесло изменения в процесс камеральных проверок. Эти изменения произошли из-за эпидемиологической ситуации (коронавируса).

Сроки представления документов по требованию налоговой инспекции продлеваются. На 10 рабочих дней сдвигается крайний срок представления документов и пояснений по требованиям, которые направлены в рамках камеральных проверок по НДС. Это актуально для требований, которые бизнес получает с 1 марта по 31 мая 2020 года включительно. На 20 рабочих дней продлен срок представление документов и пояснений по другим

требованиям, которые получены в период с 1 марта по 31 мая 2020 года включительно. Для компаний, которые работают в период карантина, отсрочка действует со дня получения требования. В том же Постановлении № 409 в пункте 7 установлен запрет на применение санкций за правонарушения по ст. 126 НК РФ. Если компания оставила без ответа требования налоговой относительно правонарушений, совершенных в период с 1 марта до 31 мая 2020 года, ответственность не наступит [26].

В период самоизоляции может быть несколько вариантов реакции на требование инспекторов в рамках камеральной проверки. Компании, которые приостановили работу из-за мер по борьбе с распространением вируса, пользуются отсрочкой: 10 дней при проверке по НДС и 20 дней в других случаях. Течение срока начинается с первым рабочим днем. Компании, которые перевели сотрудников на удаленный режим и продолжили работу, тоже получают отсрочку по требованиям. К стандартному сроку ответа прибавляется отсрочка в 10 или 20 дней.

Например, на требование в связи с камеральной проверкой по НДС, нужно ответить в 20 дней: стандартные 10 дней плюс 10 дней отсрочки. В этот период нужно сообщить в налоговую инспекцию, что в компании установлен удаленный режим работы, и сотрудники бухгалтерии не имеют доступа к документам. Если в течение 20 дней режим работы не изменится, компания уведомляет налоговую инспекцию, что предоставить документы в срок невозможно. Тогда налоговая инспекция не сможет применить санкции к компании. Однако: если компания перевела сотрудников на удаленный режим, директор издает соответствующий приказ. Он является основанием, на котором бухгалтерия может не выполнить требование налоговой службы.

Вопросы по теме 5

1. Организация проведения камеральных проверок.
2. Основания для выемки документов.

3. Информация, которая может быть истребована у банков в рамках камеральной налоговой проверки.

4. Оформление результатов камеральной налоговой проверки.

5. Случаи, когда плательщик может истребовать дополнительные документы для проведения камеральной налоговой проверки.

Тест по теме 5

1. Камеральная налоговая проверка является:

а) формой налогового контроля по проверке правильности и достоверности сведений, указанных в налоговой декларации;

б) основным средством целенаправленного отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок;

в) оба варианта верны;

г) нет верного ответа.

2. Целью внедрения систем автоматизированной камеральной проверки является:

а) контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательства РФ о налогах и сборах;

б) отбор налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок, оценки потенциальных сумм доначисления;

в) оба варианта верны;

г) нет верного ответа.

3. Камеральная налоговая проверка – это:

а) проверка, проводящаяся по месту нахождения налогоплательщика на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у самого налогоплательщика;

б) проверка, проводящаяся по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных

налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа;

в) проверка, проводящаяся по месту жительства налогового инспектора на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового инспектора;

г) все ответы верны.

4. Срок проведения камеральной налоговой проверки ограничен:

а) 3 месяцами со дня представления декларации налогоплательщиком;

б) 2 месяцами со дня представления декларации налогоплательщиком;

в) 5 днями со дня представления декларации налогоплательщиком;

г) 6 месяцами со дня представления декларации налогоплательщиком.

5. Цель камеральной налоговой проверки является:

а) перераспределения ВВП между населением;

б) инвентаризация наличия денежных средств у налогоплательщика;

в) контроль соблюдения налогоплательщиками законодательных и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах;

г) нет верного ответа.

Глава 6 Организация и порядок проведения выездных налоговых проверок

Цель: формирование у обучающихся знаний и навыков организации и проведения выездных налоговых проверок.

Изучив главу 6 и выполнив задания, предложенные в ней, обучающийся должен:

Знать: порядок организации и методику проведения выездных налоговых проверок; методы оценки правильности расчета налоговых обязательств хозяйствующих субъектов.

Уметь: систематизировать информацию налогового законодательства в конкретных ситуациях, возникающих в процессе проведения выездных проверок; проводить анализ результатов камеральных налоговых проверок по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты налогов.

Владеть: методикой оформления результатов выездных налоговых проверок и навыками принятия решений по вопросам организации деятельности финансовых и налоговых служб в отношении различных налогов и сборов с учетом установленных законодательством норм и ограничений.

6.1 Организация проведения выездных налоговых проверок

Выездная налоговая проверка является разновидностью налогового контроля с присущими ей особенностями. Остановимся на них более подробно. Основные цели выездной налоговой проверки представлены на рисунке 6.1.

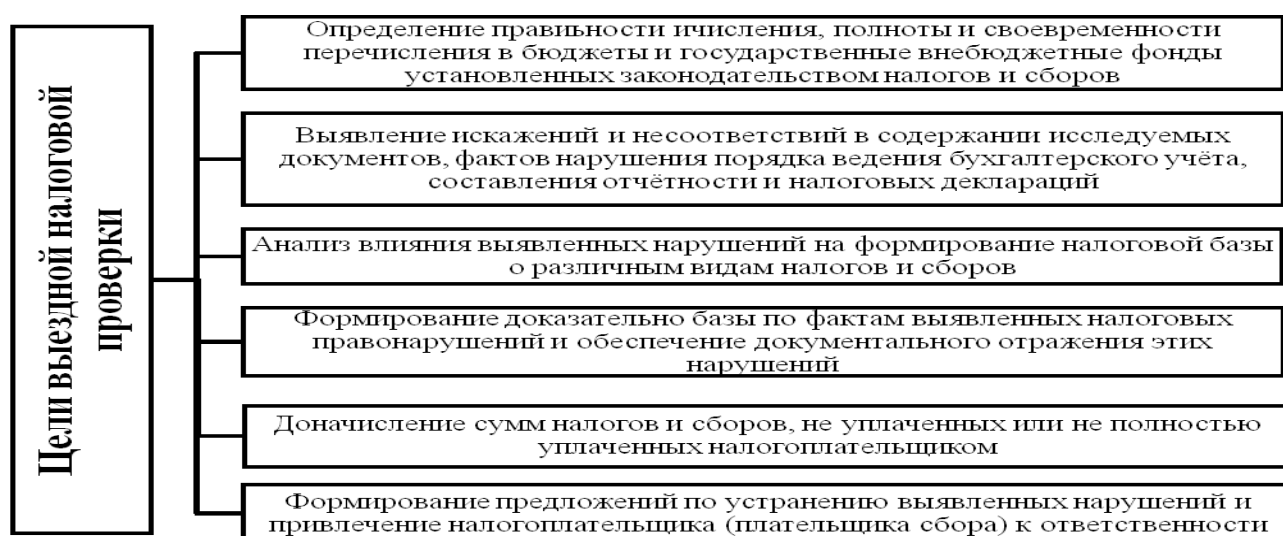


Рисунок 6.1 – Цели выездной налоговой проверки

Особенности проведения выездной налоговой проверки изображены на рисунке 6.2.

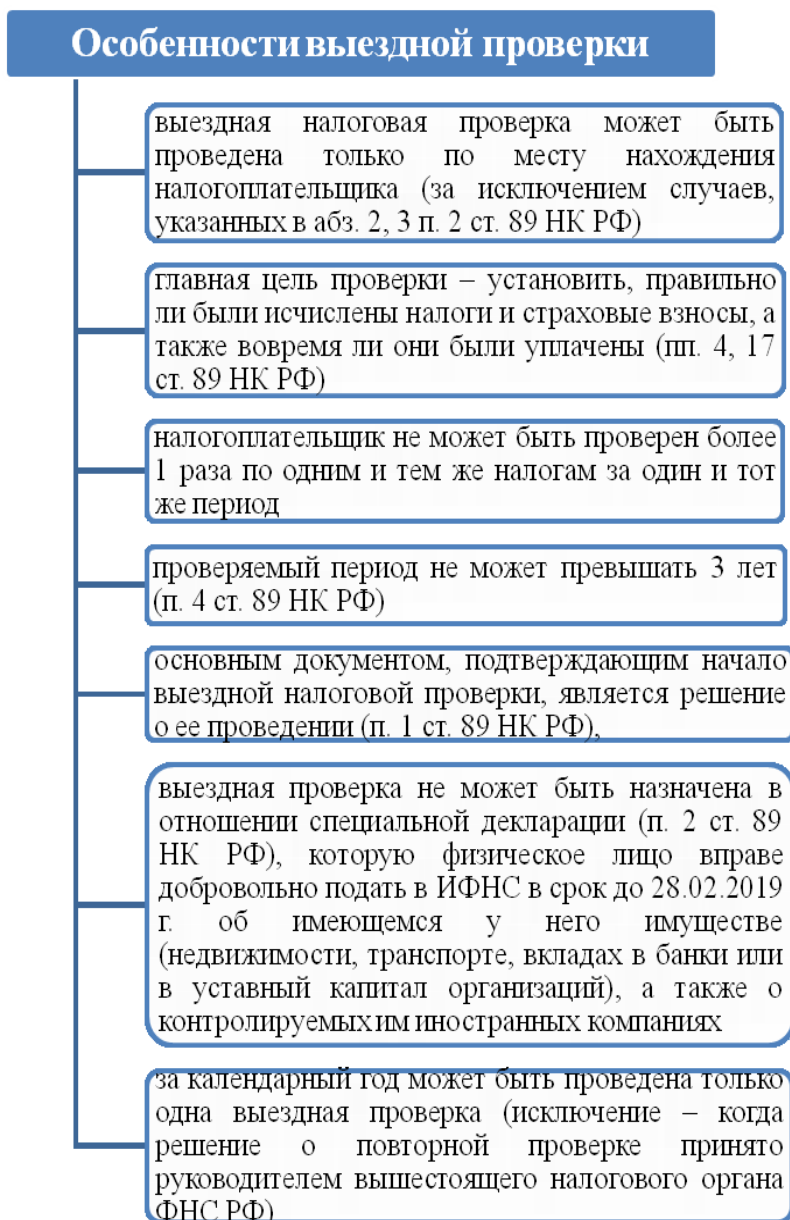


Рисунок 6.2 – Особенности выездной проверки

Выездная проверка не может быть назначена в отношении специальной декларации (ст. 89 НК РФ), которую физическое лицо вправе добровольно подать в ИФНС в срок до 28.02.2019 г. об имеющемся у него имуществе (недвижимости, транспорте, вкладах в банки или в уставный капитал организаций), а также о контролируемых им иностранных компаниях.

Выездная налоговая проверка классифицируется по различным направлениям (Рисунок 6.3).

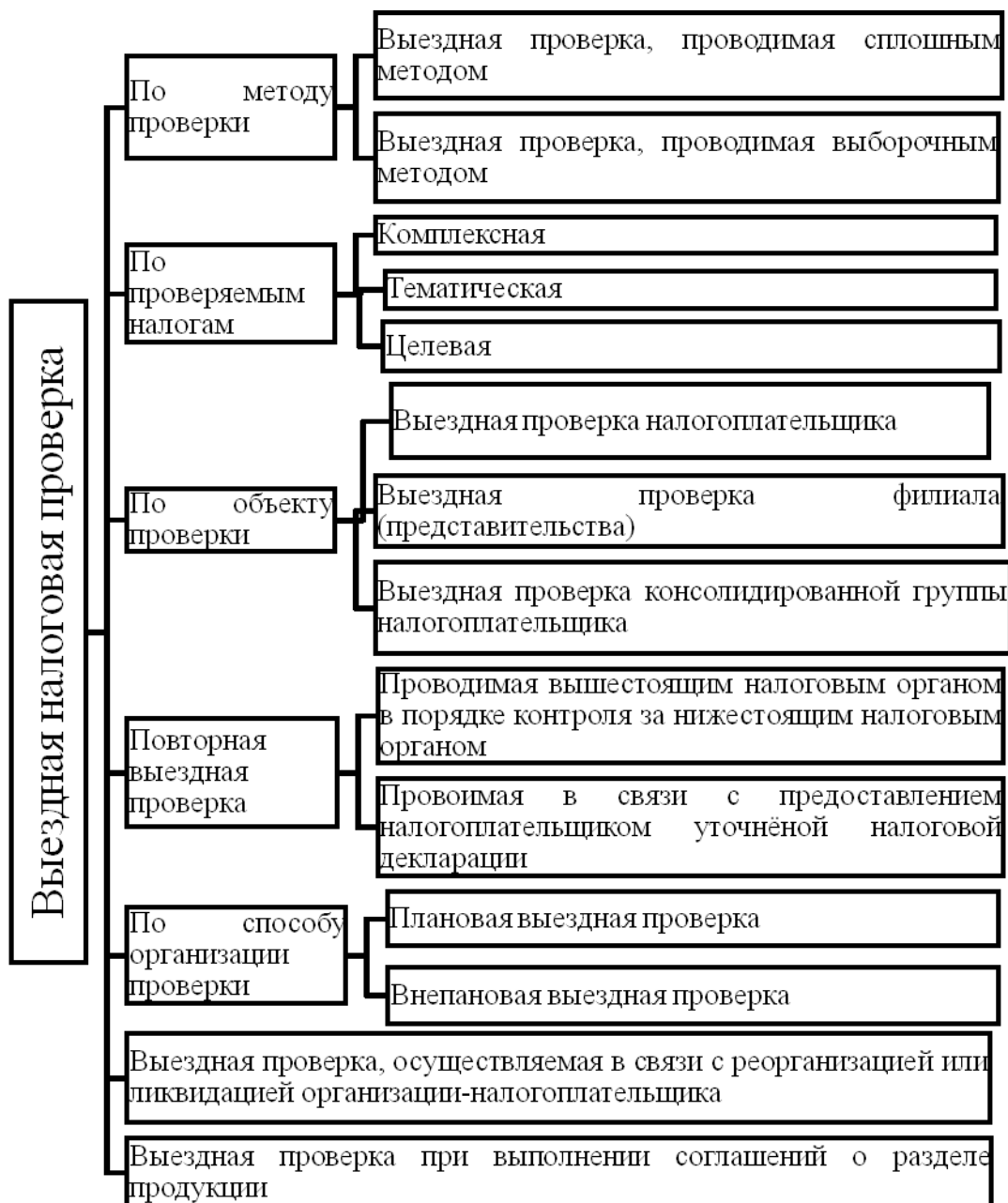


Рисунок 6.3 – Классификация выездных проверок

Таким образом, выездная налоговая проверка – это гораздо более сложное, длительное и негативное по своим последствиям для налогоплательщика мероприятие, чем камеральная проверка. В ходе выездной налоговой проверки налоговики не только изучают документы, но и опрашивают налогоплательщика и его работников. Инспекторы должны

получить доступ ко всем документам, связанным с расчетом и уплатой налогов, в том числе и к их подлинникам. Также налоговая инспекция вправе применять и других мероприятий налогового контроля:

- осмотр помещений и территорий;
- инвентаризация имущества;
- выемка документов и предметов;
- допрос свидетелей;
- назначение экспертизы;
- привлечение специалиста, переводчика.

Заканчивается выездная налоговая проверка составлением справки, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения. Справка только фиксирует срок окончания выездной налоговой проверки, а результаты ее отражаются в акте.

Далее в этой главе более подробно ознакомимся с процедурой проведения выездной проверки.

6.2 Порядок отбора налогоплательщиков

Первоначальным этапом проведения выездной проверки является отбор налогоплательщиков.

ФНС проводит отбор налогоплательщиков, состоящих на учете в данном органе. Затем составляется план проведения проверок отобранных налогоплательщиков [11].

Разработанные ранее Госналогслужбой РФ в 1997 г. методы отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок, были направлены на действовавший в то время порядок обязательных периодических проверок всех налогоплательщиков и основывались на сочетании принципов случайного и специального отбора.

Но с введением в действие части 1 НК РФ необходимость обязательных выездных проверок всех состоящих на учёте налогоплательщиков отпала. В настоящее время случайный метод отбора для проведения проверок утратил своё значение, и на первый план выступили методы специального отбора. Логика ясна, необходимо проводить выездные проверки у тех налогоплательщиков, у которых велика вероятность обнаружения значительных нарушений налогового законодательства.

Но и нельзя упускать из виду необходимость проведения мониторинга состояния налоговой дисциплины среди различных категорий налогоплательщиков. Это невозможно без проведения выездных проверок, отобранных методом случайной выборки. Одной из процедур подготовительного этапа выездной налоговой проверки является процедура отбора налогоплательщика (Рисунок 6.4).

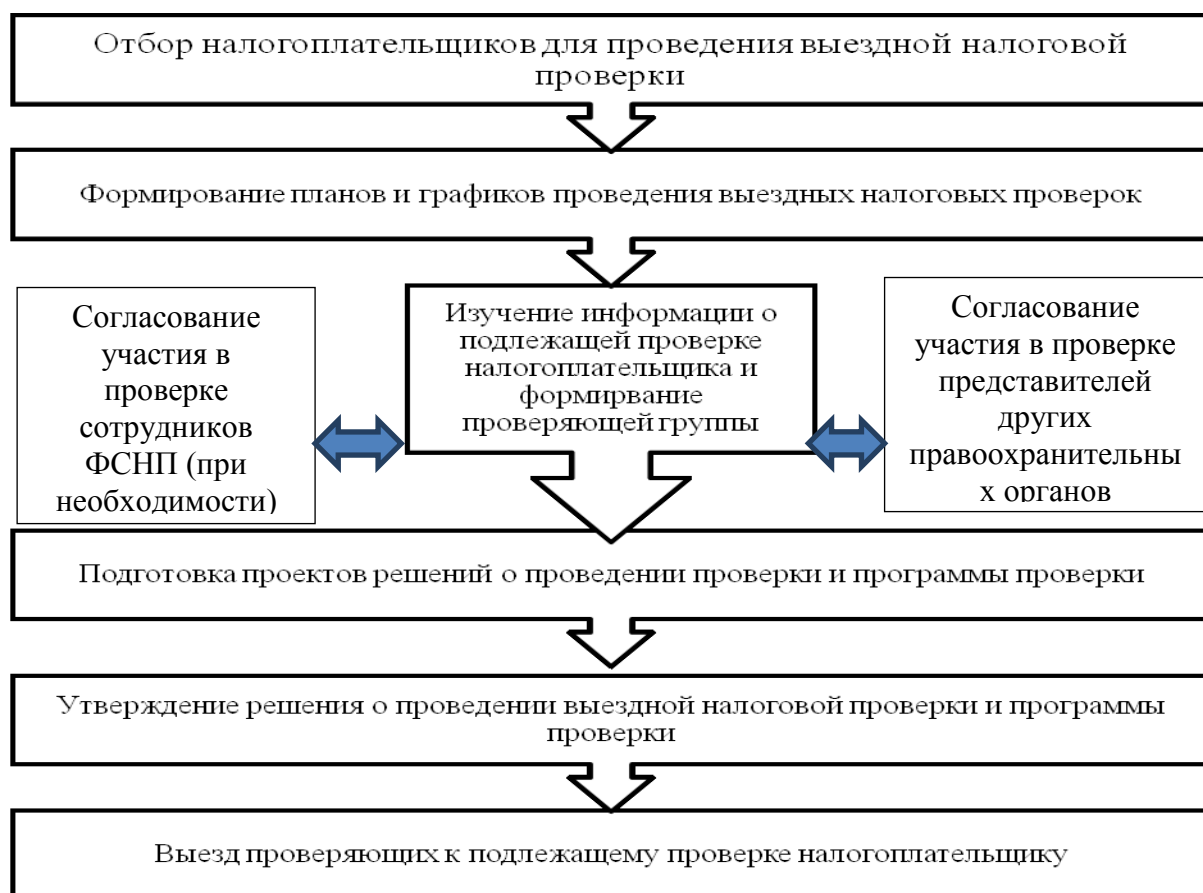


Рисунок 6.4 – Подготовительный этап выездной налоговой проверки

Для лучшего эффекта, ФНС рекомендуется использовать различные методы отбора. Комплексное применение этих методов должно основываться на использовании всей имеющейся в налоговом органе информации о налогоплательщике. Причем информация может быть получена как из внутренних, так и внешних источников (Рисунок 6.5).

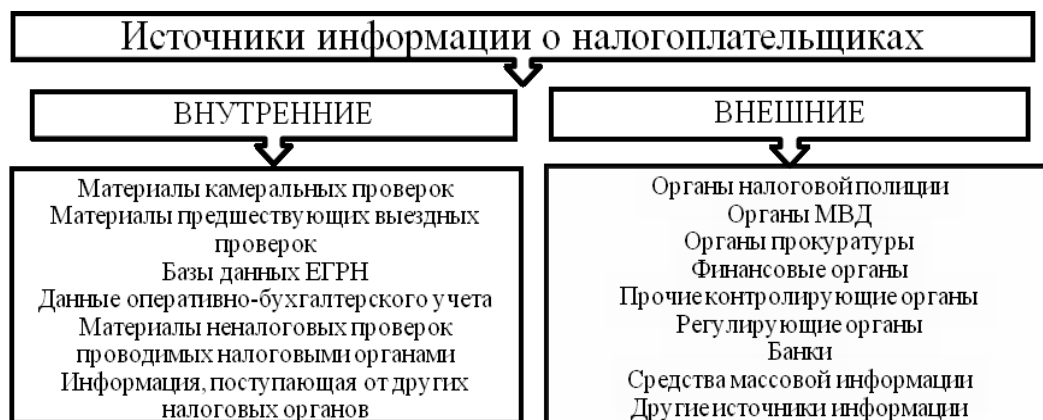


Рисунок 6.5 – Источники информации о налогоплательщиках

К информации из внутренних источников относится информация, полученная в ходе проведения контрольной работы самими налоговыми органами. Перечень внешних источников информации является открытым и может быть существенно расширен. Далее определим основные критерии отбора налогоплательщиков (Рисунок 6.6).

Критерии отбора налогоплательщиков для проведения выездной проверки:

- налоговая нагрузка налогоплательщика ниже среднего уровня отрасли
- отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких периодов
- опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров, услуг
- выплата заработной платы на одного работника ниже средней величины по данному виду деятельности в регионе
- неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах в связи с изменением места нахождения и др.

Рисунок 6.6 – Критерии отбора налогоплательщиков для проведения выездной проверки

Существуют определённые методы отбора налогоплательщиков по внутренней информации [38].

Схематично методы отбора представлены на рисунке 6.7:



Рисунок 6.7 – Методы отбора налогоплательщиков

Один из наиболее результативных методов отбора – сравнение представленных в бухгалтерской и налоговой отчетности показателей с соответствующими показателями, усредненными по отрасли или по аналогичным налогоплательщикам.

Для более детального анализа и проверке отбираются те налогоплательщики, отчетные данные которых резко отличаются от средних. Например, значительное изменение (завышение) (в сравнении со среднеотраслевыми) отношения материальных затрат к объёму продаж готовой продукции с большой вероятностью говорит либо о занижении налогоплательщиком объёмов продаж, либо о завышении относимых на себестоимость продукции расходов. Также необходимо обосновать те статьи расходов налогоплательщика, которые отсутствуют у других аналогичных налогоплательщиков.

Оценка бухгалтерской и налоговой отчётности за ряд последовательных отчётных периодов. В этом случае анализируется изменение таких, к примеру, показателей, как сумма начисленных налогов, обороты по реализации продукции, объёмы дебиторской задолженности и т.п.

Резкое увеличение (изменение) отдельных показателей вызывает необходимость обоснования налогоплательщиком. Например, особого внимания требуют организации, у которых (по отчётности) расходы растут и одновременно снижаются объёмы реализации.

Первые два метода основаны на оценке и анализе представленной отчётности и используются на стадии камеральной проверки для отбора налогоплательщиков. Информация, полученная в ходе данной проверки, дополняется информацией, полученной в ходе предшествующих выездных проверок соответствующих налогоплательщиков, а также информацией, полученной от других государственных и иных органов.

При назначении выездных проверок не должны упускаться из вида налогоплательщики, у которых значительные нарушения были обнаружены в процессе предшествующих налоговых проверок.

Метод, основанный на использовании информации, полученной в ходе проверок других налогоплательщиков (в том числе и другими налоговыми органами), весьма эффективен.

Например, если в ходе налоговой проверки находят сомнительные сделки налогоплательщика, то это, вызовет интерес со стороны налоговых органов к финансово-хозяйственной деятельности его партнёров по этим сделкам. При этом эти контрагенты, как правило, состоят на учёте в разных налоговых органах, и использование этого метода возможно лишь при эффективном информационном обмене между налоговыми органами.

Если одним налоговым органом выявляются систематические, типичные нарушения налогового законодательства среди определённой

категории налогоплательщиков, то вероятность обнаружения другим налоговым органом аналогичных нарушений среди соответствующих налогоплательщиков очень высока. Работа такого рода должна проводиться постоянно налоговыми органами всех уровней. При этом должна присутствовать обратная связь, т.е. вначале отчётная информация движется от территориальных налоговых органов в управление МНС РФ по субъектам РФ и выше, а затем аналитическая информация движется от вышестоящих налоговых органов к нижестоящим.

Отбор налогоплательщиков осуществляется также и по внешней информации. Причём такая информация из внешних источников должна выявить налогоплательщиков, осуществляющих финансово-хозяйственную деятельность без постановки на налоговый учёт или осуществляющих отдельные виды деятельности без отражения их в представляемой отчётности [24].

После предварительного отбора налогоплательщиков, отдел, ответственный за проведение выездных проверок, с учётом заключений отдела предварительного анализа основных финансовых показателей и отдела камеральных проверок, составляет проекты годовых и квартальных планов проведения выездных проверок. После согласования, планы утверждаются руководителем налогового органа или его заместителем.

В обязательном порядке в план проведения налоговых проверок включаются налогоплательщики:

- не представившие в налоговый орган документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов и других обязательных платежей;
- у которых при последней налоговой проверке выявлены факты существенных нарушений налогового законодательства, требующие необходимость проверки устранения выявленных нарушений;

- в отношении, которых необходимо проверить или уточнить сведения, полученные при проведении налоговой проверки другого лица, состоящего в правовых отношениях с данным налогоплательщиком;
- по которым имеются поручения вышестоящих налоговых или правоохранительных органов на проведение выездной проверки;
- от которых получены заявления о фактах нарушения налогового законодательства должностными лицами налогового органа при проведении ими выездной проверки;
- реорганизуемые или ликвидируемые организации.

Как правило, в процессе выполнения плана возникает необходимость его корректировки, вызванная проведением внеплановых проверок организаций по поводу их ликвидации, поручений правоохранительных и иных органов.

6.3 Права и обязанности должностных лиц налоговых органов при проведении выездных налоговых проверок

При осуществлении мероприятий налогового контроля сотрудники налоговых органов имеют следующие права, представленные на рисунке 6.8.

Кроме того, Законом РФ «О налоговых органах Российской Федерации» налоговые органы наделены следующими иными правами [4]:

- право получать от организаций (включая банки и иные финансово-кредитные учреждения), а также от граждан (в том числе индивидуальных предпринимателей) с их согласия справки, документы и копии с них, касающиеся хозяйственной деятельности налогоплательщика и необходимые для правильного налогообложения (ст. 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации»);

– право выносить решения о привлечении организаций и индивидуальных предпринимателей к ответственности за совершение налоговых правонарушений в порядке, установленном НК РФ (ст. 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации»);

– право возбуждать ходатайства о запрещении в установленном порядке заниматься индивидуальной трудовой деятельностью (ст. 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации»);

– право составлять протоколы об административных правонарушениях, в случае выявления правонарушений, ответственность за совершение которых предусмотрена ст. 15 КоАП РФ;

– право осуществлять рассмотрение дел об административных правонарушениях, отнесенных к подведомственности налоговых органов (ст. 23.5 КоАП РФ);

– право создавать на период погашения задолженности по налогам налоговые посты в организациях, имеющих трехмесячную и более задолженность, в целях обеспечения контроля за ее погашением (ст. 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации»).

Права налоговых органов представлены на рисунке 6.8.

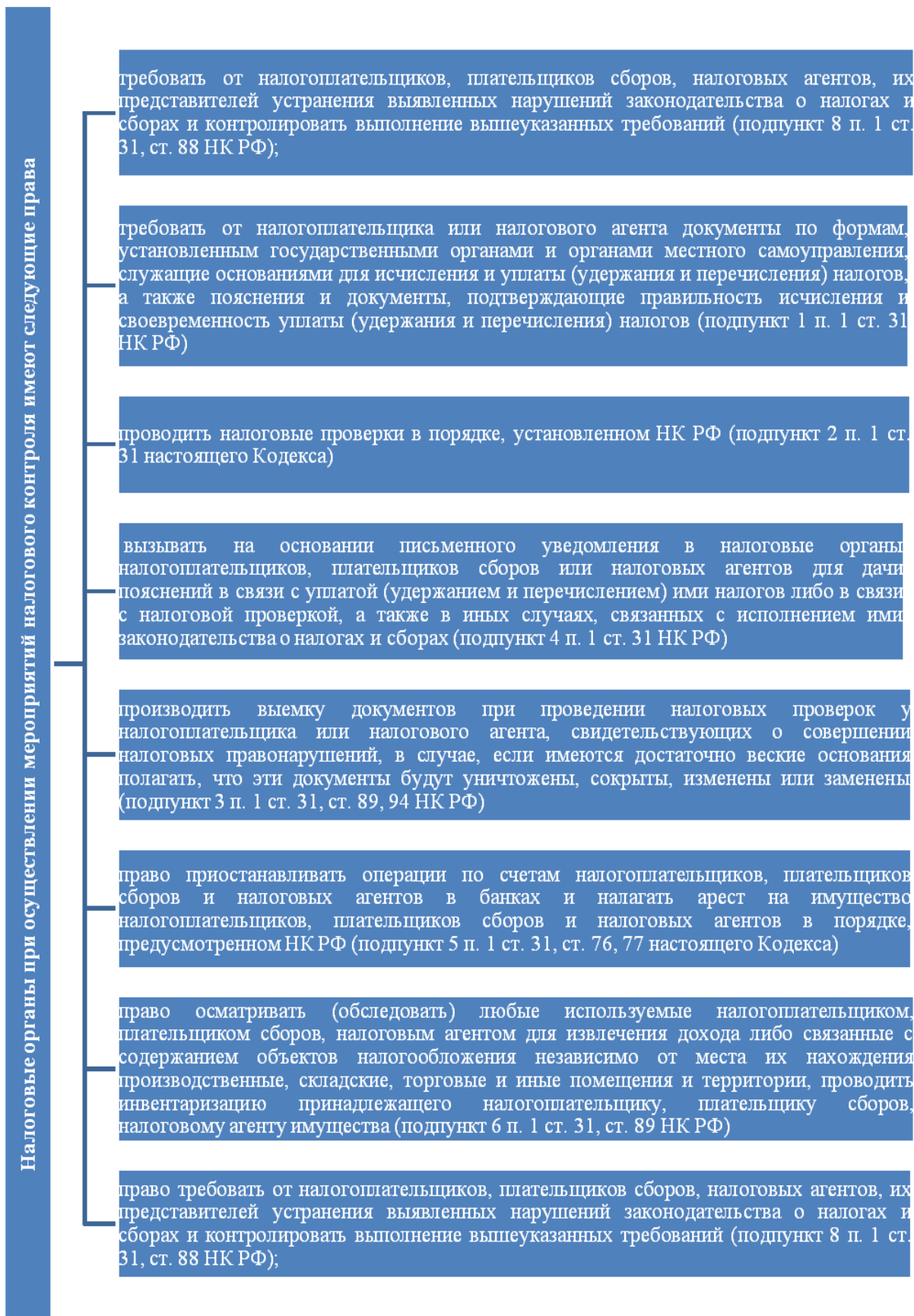


Рисунок 6.8 – Права налоговых органов

На основании п. 1 ст. 32 НК РФ на налоговые органы в рамках осуществления налогового контроля возложены следующие обязанности (Рисунок 6.9).

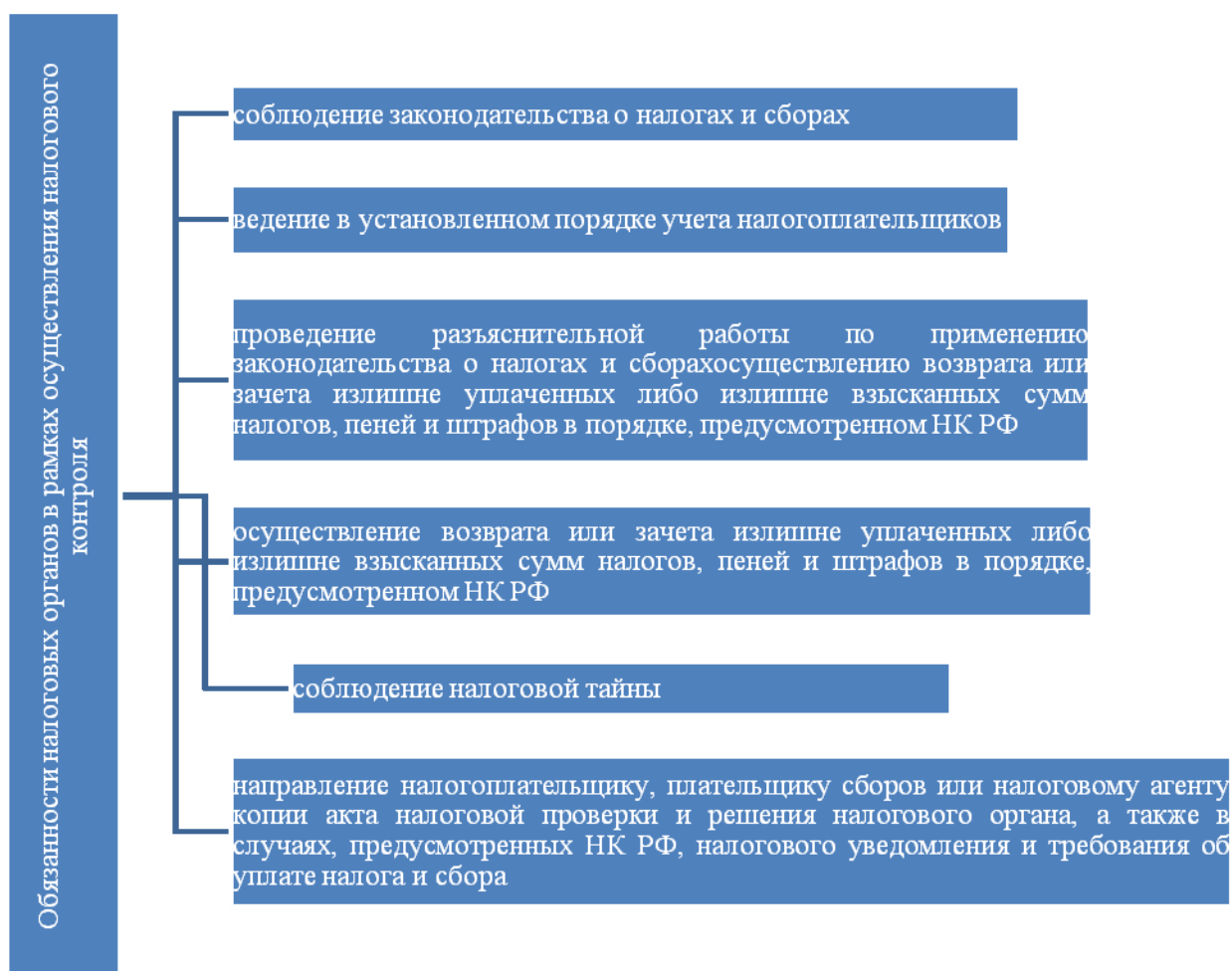


Рисунок 6.9 – Обязанности налоговых органов

Далее перейдем к рассмотрению прав и обязанностей налогоплательщиков при проведении выездных налоговых проверок.

6.4 Права и обязанности налогоплательщиков при проведении выездных налоговых проверок

В целях защиты прав и законных интересов налогоплательщика необходима всесторонняя оценка рисков и определение конкретных

действий, предпринимаемых в ходе налоговых проверок. Опыт показывает, что возможности, предусмотренные законодательством, не в полной мере используются налогоплательщиками, что в итоге оборачивается для них неблагоприятными налоговыми последствиями.

Сегодня на практике нередко встречаются случаи, когда во время проведения налоговых проверок, принимаемые налоговыми органами акты и действия или бездействия их должностных лиц не только нарушают права и законные интересы налогоплательщика, но и препятствуют осуществлению экономической деятельности. При этом у проверяемого субъекта есть два варианта поведения: выполнять требования налогового органа и его должностных лиц либо занять более жесткую позицию и не выполнять такие требования.

В отношениях с налоговыми органами налогоплательщик наделен различными правами, например (Рисунок 6.10):

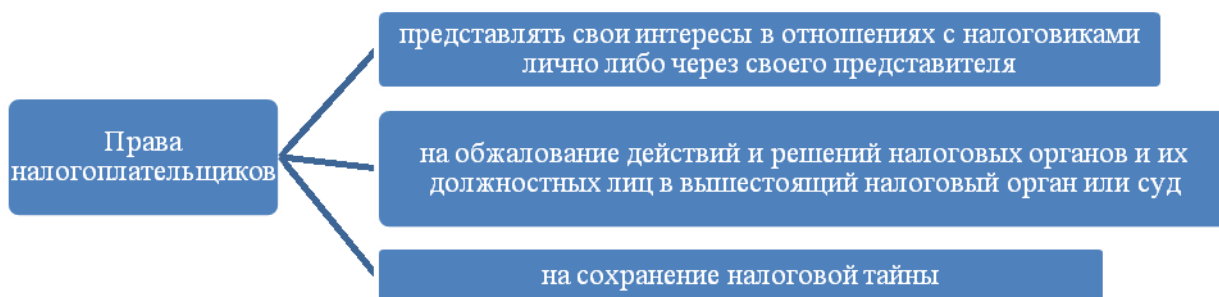


Рисунок 6.10 – Права налогоплательщиков

Кроме того, налоговое законодательство предусматривает целый ряд специальных прав налогоплательщика при проведении выездной проверки и вынесении решения по ее результатам.

В таблице 6.1 представлены права налогоплательщиков при проведении налоговых проверок.

Таблица 6.1 – Права налогоплательщиков при проведении налоговых проверок

Право налогоплательщика	Регулирующая норма
На камеральную проверку в рамках представленной отчётности	п. п. 1, 2 ст. 88 НК РФ
На получение сообщения об ошибках и дачу пояснений	п. п. 3 – 5 ст. 88 НК РФ
На подачу уточнённой декларации, уплату недоимки и пени	ст. ст. 45, 54, 75, 81, 88 НК РФ
На проверку в рамках ограничений по проверяемому периоду и налогам, а также по количеству проверок, которые предусмотрены НК РФ и обозначены в решении о проведении проверки	п. п. 4, 5, 7 ст. 89 НК РФ
На ознакомление с решением о проведении выездной проверки	п. 1 ст. 89, п. 1 ст. 91 НК РФ
На соблюдение процедуры проведения мероприятий налогового контроля в ходе налоговой проверки: истребования документов, выемки, осмотра, допроса	ст. ст. 90 – 99 НК РФ
На соблюдение срока проведения налоговой проверки	п. 2 ст. 88 НК РФ, п. п. 6, 8 ст. 89 НК РФ
На получение экземпляра акта налоговой проверки	п. 5 ст. 100 НК РФ
На ознакомление с материалами проверки	абз. 2 п. 2 ст. 101, п. 3.1 ст. 100 НК РФ
На подачу письменных возражений по акту налоговой проверки	п. 6 ст. 100, п. 1, абз. 1 п. 4 ст. 101 НК РФ
На участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки и представление объяснений	п. 2, абз. 2 п. 14 ст. 101 НК РФ
На ознакомление с решениями налогового органа о приостановлении и возобновлении выездной проверки	пп. 9 п. 1 ст. 21, пп. 9 п. 1 ст. 32, п. 6, 9 ст. 89 НК РФ
На соблюдение правил, предусмотренных для случаев приостановления выездной проверки	п. 9 ст. 89 НК РФ
На ознакомление с решением налогового органа о продлении срока выездной проверки	пп. 9 п. 1 ст. 21, пп. 9 п. 1 ст. 32, п. 6 ст. 89 НК РФ
На получение справки о проведённой выездной налоговой проверке	п. 15 ст. 89 НК РФ
На ознакомление с правами и обязанностями в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки	пп. 4 п. 3 ст. 101 НК РФ
На ознакомление с промежуточными решениями в процессе рассмотрения материалов проверки	пп. 9 п. 1 ст. 21, пп. 9 п. 1 ст. 32 НК РФ
На ознакомление с результатами дополнительных мероприятий налогового контроля	пп. 6, 14 ст. 101 НК РФ
На получение копии итогового решения	пп. 9, 13 ст. 101 НК РФ
На обжалование итогового решения	ст. 101.2, 137–139 НК РФ
На получение дополнительных копий решений, принятых налоговым органом в связи с налоговой проверкой	пп. 9 п. 1 ст. 21 НК РФ

6.5 Порядок оформления документов, необходимых для проведения выездных налоговых проверок

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 (Рисунок 6.11).

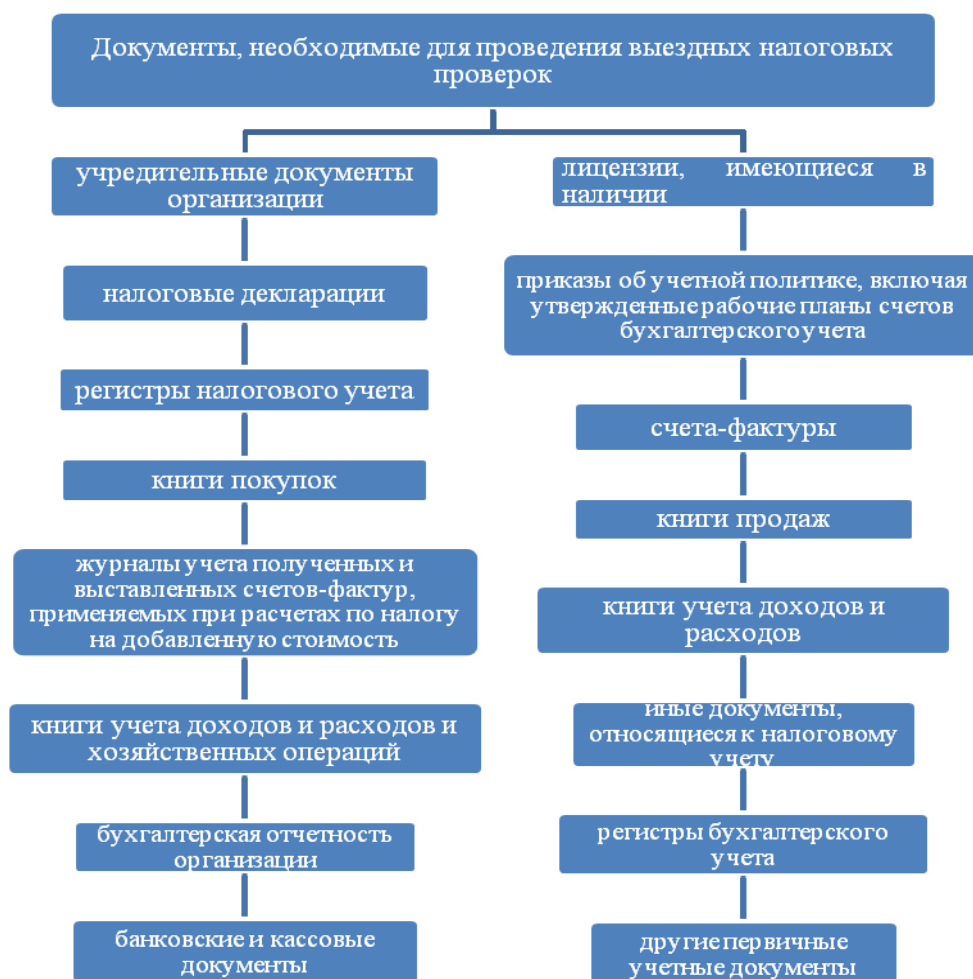


Рисунок 6.11 – Документы, необходимые для проведения выездных налоговых проверок

При проведении выездной налоговой проверки в обязательном порядке заполняются информационные ресурсы местного, регионального и федерального уровней согласно порядкам их ведения.

При проведении выездной налоговой проверки используются информационные ресурсы местного, регионального и федерального уровней, наглядно они представлены на рисунке 6.12.



Рисунок 6.12 – Основные информационные ресурсы

И это далеко не весь перечень, также выделим: Автоматизированную систему контроля работы налоговых органов по обеспечению процедур банкротства (Контроль ОПБ), Журнал зачетов и возвратов, Журнал обеспечения процедуры банкротства (Журнал ОПБ), Росфиннадзор, а также

информационные ресурсы третьих лиц (например, СПАРК – «Система профессионального анализа рынков и компаний», Информационно-аналитическая система FIRA.PRO, поисковая система по предприятиям России «Коммерсантъ КАРТОТЕКА» и пр.) [10].

6.6 Сроки проведения. Порядок и сроки приостановления

Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке (ст. 89 Кодекса).

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух календарных месяцев. Срок проведения выездной налоговой проверки может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях – до шести месяцев (пункт 6 статьи 89 Кодекса). Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки утверждены приказом ФНС России от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@.

Продление срока проведения выездных налоговых проверок в целях упрощения контроля общей продолжительности проверки рекомендуется осуществлять на срок, исчисляемый в целых месяцах от одного до четырех. В иных случаях, в целях исчисления предельных сроков, до которых продлевается выездная налоговая проверка, налоговым органам рекомендуется исходить из того, что месяц содержит в среднем 30 календарных дней.

При этом налоговым органам необходимо учитывать, что возможно неоднократное обоснованное продление срока проведения выездной налоговой проверки общим сроком до четырех месяцев, а в исключительных случаях до шести месяцев.

При выездных налоговых проверках организаций с одновременной проверкой филиалов (представительств, иных обособленных подразделений)

решение о продлении срока проведения выездной налоговой проверки изготавливается в необходимом количестве экземпляров и рассылается налоговым органам в соответствии с рекомендациями, приведенными в настоящем письме.

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.

Налоговым органам необходимо учитывать, что в соответствии с пунктом 16 статьи 89 Кодекса статьей 346.42 главы 26.4 Кодекса 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 со статьей 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 Российской Федерации;

- проведения экспертиз;
- перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

Приостановление и возобновление проведения выездной налоговой проверки оформляются соответствующим решением руководителя налогового органа, проводящего указанную проверку.

При принятии решения о приостановлении проведения выездной налоговой проверки налоговым органам необходимо учитывать, что Кодексом не предусмотрен порядок исчисления рабочих и календарных дней, содержащихся в календарном месяце. В указанной связи, в целях исчисления сроков, на которые согласно пункту 9 статьи 89 Кодекса 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.

Налоговым органам рекомендуется контролировать правомерность приостановления проведения выездной налоговой проверки путем принятия решения о возобновлении проведения выездной налоговой проверки после того, как основания приостановления проверки, приведенные в решении о приостановлении проведения выездной налоговой проверки, были исчерпаны. При этом целесообразно возобновление проверки в случае, если документы не были получены по причинам, не зависящим от налогового органа, или возникла необходимость в проведении мероприятий налогового контроля на территории проверяемого налогоплательщика, либо истекает общий срок приостановления проверки, в иных случаях.

В случае если проверка была приостановлена для получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации и в течение шести

месяцев налоговый орган не смог получить запрашиваемую информацию от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации, срок приостановления указанной проверки может быть увеличен на три месяца (ст. 89 НК РФ). При применении указанной нормы на момент принятия решения о приостановлении проведения выездной налоговой проверки необходимо одновременное соблюдение следующих условий:

- исчерпан общий шестимесячный срок для приостановления проведения проверки;
- истекло шесть месяцев, исчисляемых со дня направления запроса в компетентный орган иностранного государства территориальным налоговым органом, проводящим выездную налоговую проверку.

При проведении выездных налоговых проверок организаций с одновременной проверкой обособленных подразделений решение о приостановлении проведения выездной налоговой проверки и решение о возобновлении проведения выездной проверки принимаются налоговым органом, вынесшим решение о проведении выездной проверки, и изготавливаются в необходимом количестве экземпляров и рассылаются налоговым органам в соответствии с рекомендациями, приведенными в настоящем письме для решений о проведении выездной налоговой проверки.

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 налогоплательщика, связанные с указанной проверкой.

Выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку.

Указанное постановление подлежит утверждению руководителем налогового органа, вынесшего решение о проведении налоговой проверки. 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.

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 изготавливаются 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.

6.7 Повторные выездные налоговые проверки

Повторная выездная налоговая проверка (ВНП) – это проверка, которая проводится по налогам и периодам, уже проверенным в рамках предыдущих выездных проверок. Повторная проверка проводится в следующих случаях (Рисунок 6.13):



Рисунок 6.13 – Случаи повторной выездной налоговой проверки

Может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении повторной выездной налоговой проверки п. 10 ст. 89 НК РФ.

При повторной ВНП вышестоящий налоговый орган может заново и в полном объеме проверить деятельность налогоплательщика за тот налоговый период, который уже был предметом проверки. На основании повторного изучения тех же документов, исследования тех же обстоятельств возможна переоценка выводов, которые сделали инспекторы, проводившие первичную проверку, и принятие нового решения.

При этом ФНС может выявить новые недоимки по налогам и начислить пени. А вот оштрафовать за нарушения, которые не были выявлены при проведении первоначальной ВМП, она уже не может.

Исключение – если такое нарушение было скрыто в результате сговора организации с предыдущими проверяющими.

Если результаты первоначальной проверки обжалованы в вышестоящий налоговый орган, и в такой ситуации повторная ВМП возможна. Причем независимо от того, отменило или нет УФНС решение нижестоящего органа по первоначальной проверке в результате рассмотрения жалобы.

Оспорить решение о проведении повторной проверки можно, если проведение первоначальной проверки признано незаконным.

Проведение повторной проверки поручено сотрудникам инспекции, проводившим первоначальную проверку. В этом случае, если проверку проводят только те работники ФНС, которые проводили первоначальную проверку, то смысл повторной проверки теряется. Получается, что это не контроль за налогоплательщиками, а просто пере проверка самой организации. Что законом не предусмотрено. А вот участие в повторной проверке сотрудников инспекции, проводивших первоначальную проверку, наряду с сотрудниками УФНС законом не запрещено.

Следующий случай: повторная ВМП при подаче уточненной декларации. Такая проверка возможна, если представили уточненную декларацию за период, в отношении которого уже проводилась ВМП, и при этом сумма налога указана в размере, меньшем ранее заявленного. Но здесь важны следующие моменты. Налоговики вправе провести повторную ВМП, даже если в уточненной декларации заявлено не только уменьшение сумм налога к уплате, но и увеличение суммы первоначально заявленного убытка.

Если результаты первоначальной проверки оспорены в суде, то в этом случае, повторная ВМП уточненного периода при наличии судебного

решения по первоначальной проверке вполне законна. Но решение по ее результатам, так же как и в случае проведения повторной проверки, вышестоящим налоговым органом, не должно переоценивать выводы суда и изменять налоговые последствия для организации.

Только найдя в ходе перепроверки что-то новое, что не было оспорено в суде по результатам первоначальной проверки, налоговики вправе до начислить налоги.

Итак, не следует спешить соглашаться с доначислениями, штрафами и пенями по результатам первичной выездной проверки, посчитав, что выгоднее все уплатить. Это может стать для налоговиков сигналом, что не все чисто, и поводом прийти с повторной проверкой, в результате которой суммы доначислений могут увеличиться. Иногда выгоднее потратиться на услуги юристов и оспорить результаты первоначальной проверки. Ведь в случае повторной проверки возможности налоговиков будут ограничены судебным решением.

6.8 Участие других лиц в налоговой проверке (свидетели, эксперты, переводчики, понятые, специалисты)

В необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении камеральных и выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен специалист, обладающий специальными знаниями и навыками, не заинтересованный в исходе дела (ст. 96 НК РФ).

Специалист может привлекаться для участия в проведении следующих мероприятий налогового контроля:

- осмотра;
- выемки документов и предметов.

Участие лица в качестве специалиста не исключает возможности его опроса по этим же обстоятельствам как свидетеля.

В необходимых случаях для участия в действиях по осуществлению налогового контроля на договорной основе может быть привлечен переводчик (ст.97 НК РФ).

Переводчиком является не заинтересованное в исходе дела лицо, владеющее языком, знание которого необходимо для перевода, или лицо, понимающее знаки немого или глухого физического лица.

Переводчик может привлекаться для участия в проведении следующих мероприятий налогового контроля:

- допроса свидетеля;
- осмотра;
- выемки документов и предметов.

Переводчик обязан явиться по вызову назначившего его должностного лица налогового органа и точно выполнить порученный ему перевод.

Переводчик предупреждается об ответственности за отказ или уклонение от выполнения своих обязанностей либо заведомо ложный перевод, о чем делается отметка в соответствующем протоколе, которая удостоверяется подписью переводчика.

При проведении действий по осуществлению налогового контроля в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом, вызываются понятые (ст. 98 НК РФ).

Понятые могут быть вызваны для участия в следующих мероприятиях налогового контроля:

- осмотра;
- выемки документов и предметов.

Понятые вызываются в количестве не менее двух человек.

В качестве понятых могут быть вызваны любые не заинтересованные в исходе дела 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.

Отказ переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, осуществление переводчиком заведомо ложного перевода влекут ответственность, предусмотренную ст. 129 НК РФ.

Управлениям Федеральной налоговой службы по субъектам Российской Федерации довести настоящее письмо до нижестоящих налоговых органов.

В статье 95 части первой НК РФ зафиксировано, что 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. Для целей налогового контроля известны случаи назначения экспертиз, например, по следующим вопросам (Рисунок 6.14):



Рисунок 6.14 – Случаи назначения экспертизы

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

Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку, если иное не предусмотрено НК РФ. Эксперт вправе знакомиться с материалами проверки, относящимися к предмету экспертизы, заявлять ходатайства о представлении ему дополнительных материалов. Он может отказаться от дачи заключения, если представленные ему материалы являются недостаточными или если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы.

Согласно ст. 95 НК РФ эксперт дает заключение в письменной форме от своего имени. В заключение 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. В пункте 10 статьи 95 НК РФ получило фиксацию положение, согласно которому 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 уже другому эксперту.

Привлечение лица в качестве специалиста осуществляется на договорной основе. При обращении к специалисту налоговые органы должны установить соответствие компетенции привлекаемого лица задачам, выполнение которых требует специальных познаний.

Переводчиком является незаинтересованное в исходе дела лицо, владеющее языком, знание которого необходимо для перевода. Данное

положение распространяется и на лицо, понимающее знаки немого или глухого физического лица.

Переводчик обязан явиться по вызову назначившего его должностного лица налогового органа и точно выполнить порученный ему перевод. Переводчик 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.

При проведении действий по осуществлению налогового контроля в случаях, предусмотренных НК РФ, вызываются понятые (ст. 98 НК РФ). Понятые вызываются в количестве не менее двух человек. При этом в качестве понятых могут быть вызваны любые не заинтересованные в исходе дела физические лица.

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.

Участие свидетеля в действиях по осуществлению налогового контроля регламентировано ст. 90 НК РФ, согласно которой 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.

Право налоговых органов вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля, закреплено в ст. 31 НК РФ.

На рисунке 6.15 изображены случаи, когда в качестве свидетеля не могут допрашиваться следующие лица (Рисунок 6.15).

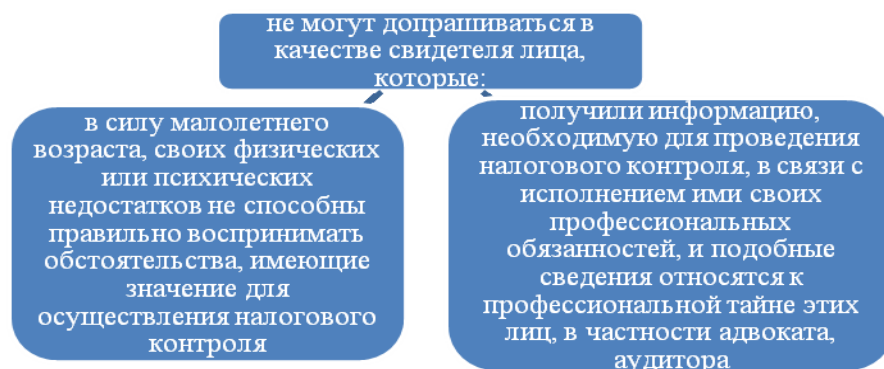


Рисунок 6.15 – Лица, не имеющие право быть свидетелями при выездной налоговой проверки

Физическое лицо вправе отказаться от дачи показаний только по основаниям, предусмотренным законодательством Российской Федерации (ст. 90 НК РФ). Например, согласно части 1 статьи 51 Конституции РФ никто не обязан свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников, круг которых определяется законом.

Переводчики, специалисты и эксперты получают вознаграждение за работу, выполненную ими по поручению налогового органа, если эта работа не входит в круг их служебных обязанностей.

За работниками, вызываемыми в налоговый орган в качестве свидетелей, сохраняется за время их отсутствия на работе в связи с явкой в налоговый орган заработная плата по основному месту работы.

Суммы, причитающиеся свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым, выплачиваются налоговым органом по выполнении ими своих обязанностей.

Так, в случаях, предусмотренных НК РФ, при проведении действий по осуществлению налогового контроля составляются протоколы. Протоколы составляются на русском языке.

В протоколе указываются:

- его наименование;

- место и дата производства конкретного действия;
- время начала и окончания действия;
- должность, фамилия, имя, отчество лица, составившего протокол;
- 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;
- 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.

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

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

Вопросы по теме 6

1. Этапы планирования выездных налоговых проверок.
2. Категории плательщиков, подлежащих обязательному включению в проект плана выездных налоговых проверок.
3. Особенности формирования планов выездных налоговых проверок по крупнейшим налогоплательщикам.
4. Основные реквизиты плана выездных налоговых проверок.
5. Факторы, оказывающие влияние на выбор способов и методов анализа деятельности налогоплательщиков в целях отбора объектов для выездных налоговых проверок.

6. Цели и задачи выездной налоговой проверки.
7. Место и сроки проведение выездной налоговой проверки.
8. Решение о проведении выездной налоговой проверки. Особенности проведения выездных налоговых проверок налогоплательщиков-организаций, имеющих филиалы и представительства, а также иные обособленные подразделения. Ограничения при проведении выездных налоговых проверок.
9. Какие обязанности возложены на налоговые органы при проведении налоговых проверок?
10. Назовите права налогоплательщика при проведении налоговых проверок.

Тест по теме 6

1. Объектами выездной налоговой проверки обычно являются:
 - а) устав и учредительные документы организаций, декларации, документы бухгалтерской отчетности, договоры, банковские и кассовые документы, накладные, акты выполненных работ, счета-фактуры, учетные регистры, главная книга, журналы-ордера, ведомости и другие;
 - б) устав и учредительные документы организаций, декларации, тело человека, животные, автомобиль, главная книга, журналы-ордера, журналы и периодические издания и другие;
 - в) учетные регистры, журналы-ордера, ведомости, транспортные средства, территория налогоплательщика и его личное жилище, гараж, дача, квартира, счета-фактуры и другие;
 - г) бухгалтерский баланс.
2. Проверка документов при выездной налоговой проверки может проводиться выборочным способом или:
 - а) поголовным способом;
 - б) сплошным способом;
 - в) тотальным способом;

г) построчным методом.

3. При приезде на объект во время выездной налоговой проверки, проверяющие:

- а) имеют право беспрепятственно войти в проверяемую организацию;
- б) обязаны предъявить руководителю проверяемой организации служебные удостоверения;
- в) обязаны предъявить руководителю проверяемой организации служебные удостоверения и решение о проведении выездной проверки;
- г) нет верного ответа.

4. В случае воспрепятствования доступу проверяющих во время выездной налоговой проверки на территорию или в помещение плательщика составляется:

- а) справка;
- б) акт;
- в) протокол;
- г) рапорт.

5. Во время осмотра территории плательщика налоговыми органами при выездной налоговой проверки составляется:

- а) справка;
- б) акт;
- в) протокол;
- г) рапорт.

Глава 7 Особенности проведения налоговых проверок органами полиции при выявлении признаков преступлений

Цель: ознакомление обучающимися с особенностями проведения налоговых проверок органами внутренних дел.

Изучив главу 7 и выполнив задания, предложенные в ней, обучающийся должен:

Знать: правовые нормы, предусматривающие преступления в налоговой сфере; основные ошибки в квалификации преступлений в сфере налогообложения, совершаемые в правоприменительной практике; способы и методы выявления и предотвращения налоговых правонарушений.

Уметь: выявлять и предотвращать налоговые правонарушения; принимать решения и совершать юридически действия по выявлению и предупреждению правонарушений в соответствии с налоговым законодательством.

Владеть: навыками определения угроз от совершенных налоговых правонарушений, проводить их ранжирование по вероятности реализации и величине ущерба; способностью принимать решения юридически значимых действий по выявлению и предупреждению налоговых правонарушений.

При проведении налоговых проверок сотрудники полиции также наделены определенными правами и обязанностями, которые осуществляются ими путем взаимодействия с налоговыми органами.

В соответствии со ст. 13 «Закона о полиции», сотрудники полиции вправе участвовать в налоговых проверках по запросам налоговых органов.

Основаниями направления запроса могут являться:

- наличие данных, свидетельствующих о возможных нарушениях законодательства о налогах и сборах, и необходимость проверки указанных данных с участием специалистов-ревизоров и сотрудников оперативных подразделений;

- назначение выездной (повторной выездной) налоговой проверки на основании материалов о нарушениях законодательства о налогах и сборах,

направленных ОВД в налоговый орган, для принятия по ним решения в соответствии со ст. 36 НК РФ;

- необходимость привлечения сотрудников ОВД в качестве специалистов для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля;

- 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.

Не позднее пяти дней со дня поступления запроса налогового органа орган внутренних дел направляет данному органу информацию о сотрудниках, назначенных для участия в выездной налоговой проверке, или мотивированный отказ от участия в указанной проверке.

Сотрудники полиции привлекаются к проведению совместной налоговой проверки, прежде всего в качестве специалистов, имеющих соответствующую подготовку для содействия налоговому органу в целях обнаружения признаков налоговых преступлений, закрепления и изъятия предметов и документов, которые впоследствии могут быть источниками доказательств по уголовному делу.

В контрольных мероприятиях по запросам налоговых органов в качестве специалистов принимают участие сотрудники территориальных подразделений Главного управления по экономической безопасности и противодействию коррупции УМВД России. Данные подразделения осуществляют свои функции через специализированные оперативно-разыскные части (ОРЧ), выполняющие свои функциональные задачи в различных сферах экономической деятельности. Для проведения такого рода мероприятий функционирует отдел документальных проверок и ревизии, сотрудники которого обладают специальными учетно-экономическими

знаниями и привлекаются для выявления признаков экономических и налоговых преступлений.

Еще одно обстоятельство, привлечение сотрудников полиции необходимо для обеспечения мер безопасности налоговых инспекторов. В данном случае учитываются следующие обстоятельства: реальность угрозы проверяющим; создание препятствий проведению налоговой проверки; уничтожение материалов проверки, искажение ее результатов с целью смягчения вида ответственности, уничтожение бухгалтерских документов и отчетности и т.д.

Порядок взаимодействия ФНС России и подразделений МВД России при осуществлении выездных налоговых проверок регламентируется Инструкцией о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок, утвержденной совместным приказом данных органов.

Данным нормативным актом утверждаются:

- общий порядок проведения налоговых проверок;
- порядок направления ОВД запросов в налоговые органы при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решений;
- процедуру направления материалов налоговыми органами в ОВД при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки преступлений.

Органы полиции в целях предупреждения, выявления и раскрытия преступлений вправе получать сведения, составляющие налоговую тайну (ст. 13 «Закона о полиции»). Перечень должностных лиц системы МВД России, пользующихся правом доступа к сведениям, составляющим налоговую тайну, утвержден приказом МВД России от 11 января 2012 г. № 17. При передаче полицией налоговым органам материалов о нарушениях

законодательства о налогах и сборах, составляющих налоговую тайну, последние обязаны ее соблюдать (ст. 32 НК РФ).

В соответствии со статьей 102 НК РФ под налоговой тайной понимаются любые полученные налоговыми органами, ОВД, органами внебюджетных фондов и таможенными органами сведения о налогоплательщиках.

Органы полиции при проведении совместных мероприятий вправе получать сведения из следующих документов:

- 1) о регистрации налогоплательщика:
 - справка о постановке налогоплательщика на налоговый учет (ИНН);
 - справка из пенсионного фонда и фонда обязательного медицинского страхования о постановке на учет;
 - свидетельство о государственной регистрации в качестве предпринимателя без образования юридического лица и т.п.;
- 2) связанных с фактом проведения проверочного мероприятия:
 - фиктивные налоговые декларации со следами исправлений;
 - бухгалтерская отчетность налогоплательщика;
- 3) подтверждающих финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщика:
 - письма, запросы контрагентов;
 - гражданско-правовые договоры, контракты, соглашения;
 - банковская выписка о движении денежных средств по расчетному и текущему счету физического лица или индивидуального предпринимателя за определенный налоговый период;
- 4) акты ревизий, аудиторских проверок, инвентаризационные ведомости, заключение ведомственных экспертиз и т.п.

Сотрудники полиции обязаны направлять материалы для принятия по ним решения налоговым органам. Направление материалов в налоговый

орган осуществляется сопроводительным письмом, подписанным начальником (заместителем начальника) ОВД.

Письмо должно содержать:

- данные налогоплательщика, адрес местонахождения или осуществления хозяйственной деятельности организации, место жительства физического лица;
- указание на признаки нарушений, относящихся компетенции налоговых органов.

К сопроводительному письму прилагаются документы, подтверждающие факт нарушения законодательства о налогах и сборах (протоколы, акты, документы, объяснения лиц и др.), копия постановления об отказе в возбуждении уголовного дела.

После поступления материалов налоговые органы не позднее 10 дней со дня поступления уведомляют о принятом решении ОВД, направивших данные материалы.

Налоговый орган принимает одно из следующих решений:

- назначает выездную налоговую проверку (ст. 89 НК РФ) с указанием срока ее начала или о планируемом сроке проведения камеральной проверки (ст. 88 НК РФ);
- отказывает в проведении мероприятий налогового контроля с обоснованием оснований данного отказа.

Обязанностью полиции является проверка заявлений и сообщений о преступлениях и документирование обстоятельств совершения преступлений. К числу преступлений, выявляемых органами полиции, относятся налоговые преступления.

Признаками налоговых преступлений (ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ) служат различные фактические обстоятельства, указывающие на возможность их совершения. Они проявляются в виде подлогов в бухгалтерских документах, несоответствия определенных действий

участников кредитно-денежных сделок по времени, месту, отклонений от порядка осуществления учетных операций, установленного нормативными актами, нелогичности и нецелесообразности операции, несоответствия между различными экземплярами одного документа, несоответствия штампов и печатей названию предприятия, подчисток, исправлений и т.п. Особое место среди информации о налоговых преступлениях занимают сообщения предприятий и организаций (чаще всего пострадавших в процессе сделок или от прямых конкурентов), заявления граждан, сообщения средств массовой информации, сведения, поступившие от конфиденциальных сотрудников, и др. В зависимости от характера противоправных действий нарушения налогового законодательства разделяются на следующие группы (Таблица 7.1).

Таблица 7.1 – Нарушения налогового законодательства

Группы налоговых нарушений	Виды нарушений
Соккрытие дохода (прибыли) и иных объектов налогообложения	<ul style="list-style-type: none"> – осуществление финансово-хозяйственных операций без соответствующего документального оформления; – открытие в различных банках нескольких расчетных счетов и проведения через них расчетно-денежных операций, не отражаемых в бухгалтерском учете; – регистрация предприятий в одном городе, а открытия счетов в банках других городов для уклонения от уплаты налогов по месту регистрации и по месту ведения хозяйственной деятельности; – составление фиктивных контрактов для сокрытия реально осуществленной финансово-хозяйственной операции; – умышленная самоликвидация предприятия в конце отчетного периода или после проведения проверки, выявившей крупные суммы сокрытых от налогообложения доходов.
Занижение полученных доходов и завышение производственных расходов	<ul style="list-style-type: none"> – занижение в официальных учетных и платежных документах стоимости выполненных работ с проведением реальных расчетов без отражения в данных бухгалтерского учета; – занижение облагаемого налогом оборота; – завышение произведенных затрат, списание в себестоимость расходов, не подтвержденных первичными документами, а также отражение в бухгалтерской отчетности затрат, которые в действительности не производились; – неоприходование полученной выручки в учетно-кассовой документации; – искажение учетной документации, т.е. внесение в бухгалтерские документы заведомо ложных сведений о хозяйственных операциях

Продолжение таблицы 7.1

1	2
Незаконное использование налоговых льгот	<ul style="list-style-type: none"> – увеличение количества инвалидов, работающих на предприятиях; – отражение в отчетной документации фиктивных экспортных сделок (занижение цен на экспортные товары, поставка товаров за рубеж своим фирмам и др.); – использование льготного режима налогообложения, предоставляемого офшорными зонами

Широкое распространение в последние годы получило создание подставных организаций с целью совершения налоговых преступлений. Данные организации (фирмы – «однодневки») регистрируются для занижения налоговой базы, завышения вычетов по НДС, незаконного возмещения НДС из бюджета и т.п. Их выявление осуществляется в процессе взаимодействия ОРЧ полиции с инспекциями ФНС, регистрирующими организации и индивидуальных предпринимателей.

Существенными признаками, указывающими на регистрацию организаций, которые впоследствии могут использоваться в качестве подставных, являются:

- массовая регистрация 15–25 фирм, в которых лицо является не только учредителем, но и руководителем;
- нахождение по одному юридическому адресу нескольких десятков и даже сотен организаций;
- оформление большого количества организаций на одно лицо;
- неведение организацией хозяйственной деятельности и отсутствие в штате наемного персонала, за исключением руководителя, учредителя из числа доверенных лиц владельца основного бизнеса и др.

Для уклонения от уплаты налогов руководителями данных организаций широко используется оформление фиктивных документов: договоров по оказанию различных услуг (поставка, подряд, техническое обслуживание оборудования, сервисные функции), смет, актов выполненных работ и др.

По результатам проверки может быть возбуждено уголовное дело по следующим составам:

- уклонение от уплаты налогов или сборов физического лица (ст. 198 УК РФ);
- уклонение от уплаты налогов или сборов организации (ст. 199 УК РФ);
- неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 1991 УК РФ);
- сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов или сборов (ст. 1991 УК РФ).

Основным признаком выделения данных составов для осуществления расследования является наличие ущерба в крупном и особо крупном размере.

Крупным размером признается сумма налогов или сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 100 000 руб., при условии, что доля неуплаченных налогов или сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов (сборов), либо превышающая 300 000 руб.

Особо крупным размером считается сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 500 000 руб., при условии, что доля неуплаченных налогов или сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов или сборов, либо превышающая 1 500 000 руб.

При отсутствии поводов и оснований для возбуждения уголовного дела принимается одно из следующих решений:

- о составлении протокола об административном правонарушении (ст. 15 КоАП РФ);
- о передаче документов по подведомственности, в том числе о рассмотрении материалов в рамках производства, но делам об административных правонарушениях (ст. 151– 152 УПК РФ);

– о передаче материалов в налоговые органы при выявлении обстоятельств, которые требуют совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения (ст. 116–122 НК РФ);

– о завершении проверки в связи с не установлением факта нарушения законодательства РФ.

О принятом решении по результатам проверки налоговый орган извещает налогоплательщика в трехдневный срок.

Таким образом, взаимодействие налоговых и правоохранительных органов осуществляется на различных уровнях. На уровне МВД России, ФНС Российской Федерации и ФТС России взаимодействие носит в большей степени нормотворческий характер. На уровне органов внутренних дел, территориальных инспекций ФНС и территориальных таможенных органов взаимодействие осуществляется в правоприменительной деятельности.

Вопросы по теме 7

1. Правонарушения в сфере налогообложения.
2. Основные понятия профилактики налоговых преступлений.
3. Способы и методы выявления и предотвращения правонарушений в сфере налогообложения.
4. Теоретические и правовые основы профилактики налоговых преступлений органами внутренних дел.
5. Характеристика профилактики налоговых преступлений органами внутренних дел.
6. Специальное предупреждение налоговых преступлений как функция органов внутренних дел.
7. Основные направления повышения эффективности профилактики налоговых преступлений органами внутренних дел.
8. Ошибки в квалификации преступлений в сфере налогообложения, совершаемые в правоприменительной практике.

Тест по теме 7

1. Какие сведения вправе получать органы полиции при проведении совместных мероприятий с налоговой инспекцией?

- а) связанных с фактом проведения проверочного мероприятия;
- б) о регистрации налогоплательщика;
- в) подтверждающих финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщика;
- г) все ответы верны.

2. Что из ниже перечисленного относится к сведениям подтверждающие финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщика?

- а) свидетельство о рождении налогоплательщика;
- б) счета-фактуры;
- в) банковская выписка о движении денежных средств по расчетному и текущему счету физического лица или индивидуального предпринимателя за определенный налоговый период;
- г) нет верного ответа.

3. В соответствии, с каким законом сотрудники полиции вправе участвовать в налоговых проверках по запросам налоговых органов?

- а) ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- б) Налоговым кодексом РФ;
- в) «Законом о полиции»;
- г) Бюджетным кодексом РФ.

4. Основаниями направления запроса в ОВД могут являться:

- а) назначение выездной налоговой проверки на основании материалов о нарушениях законодательства о налогах и сборах, направленных ОВД в налоговый орган, для принятия по ним решения в соответствии;

б) необходимость привлечения сотрудников ОВД в качестве специалистов для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля;

в) 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;

г) все ответы верны.

5. В какой срок налоговый орган направляет ОВД информацию о сотрудниках, назначенных для участия в выездной налоговой проверке?

а) не позднее пяти дней со дня поступления запроса;

б) не позднее семи дней со дня поступления запроса;

в) не позднее десяти дней со дня поступления запроса;

г) не позднее двух дней со дня поступления запроса.

Глава 8 Оформление результатов налоговых проверок

Цель: формирование у обучающихся навыков по оформлению результатов налоговых проверок.

Изучив главу 8 и выполнив задания, предложенные в ней, обучающийся должен:

Знать: порядок составления акта камеральной и выездной налоговой проверки; порядок вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки.

Уметь: организовывать рассмотрение материалов налоговой проверки; применять на практике полномочия должностных лиц налоговых органов в ходе реализации дополнительных мероприятий налогового контроля.

Владеть: основными навыками организации процедуры вынесения решений, принимаемых руководителем налогового органа по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки; навыками оформления документов, составляемых по результатам мероприятий налогового контроля.

По окончании налоговой проверки должно быть произведено соответствующее оформление ее результатов. Основным документом, который необходимо рассмотреть в связи с этим, является акт налоговой проверки.

Акты камеральных налоговых проверок составляются только в случае выявления в ходе их проведения нарушений законодательства о налогах и сборах. Составляют указанные акты должностные лица налогового органа, которые такую проверку проводили. Акт камеральной налоговой проверки должен быть составлен в течение 10 рабочих дней после окончания таковой.

В случае же выездной налоговой проверки акт составляется в любом случае, независимо от ее результатов. Акт выездной налоговой проверки составляется уполномоченными должностными лицами налоговых органов в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке.

Акт налоговой проверки должен быть подписан проверяющими и налогоплательщиком, в отношении которого проводилась проверка. Об отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя подписать акт в нем делается соответствующая запись.

К акту налоговой проверки в качестве приложений должны быть приобщены документы, подтверждающие факты выявленных в ходе проверки нарушений законодательства о налогах и сборах. 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.

Форма акта налоговой проверки утверждена приказом ФНС России от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@. Также данным приказом установлены общие требования к составлению актов налоговых проверок.

Акт налоговой проверки составляется на бумажном носителе или в электронной форме. Акт составляется на русском языке. В случае необходимости использования в тексте акта налоговой проверки сокращенных наименований и общепринятых обозначений при первом употреблении соответствующее словосочетание приводится полностью с одновременным указанием в скобках его сокращенного наименования или аббревиатуры, используемых далее по тексту. Все стоимостные показатели, выраженные в иностранной валюте, подлежат отражению 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.

Акт на бумажном носителе составляется только в виде утвержденной формы, заполненной от руки либо с использованием программного обеспечения и распечатанной на принтере.

Листы акта, в случае составления на бумажном носителе, и приложений к нему должны быть пронумерованы, документ с приложениями прошнурован и заверен подписью руководителя налогового органа или его заместителя. 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 поправки, подчистки и иные исправления, за исключением исправлений, оговоренных и заверенных подписями проверяющего и проверяемого лица или его представителя. Не допускается исправление ошибок с помощью корректирующего или иного аналогичного средства.

Акт состоит из трех частей: вводной, описательной и итоговой.

В вводной части акта указываются:

- дата акта налоговой проверки. Под указанной датой понимается дата подписания акта лицами, проводившими эту проверку;
- полное и сокращенное наименования организации либо фамилия, имя, отчество проверяемого лица. 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, адрес места нахождения организации или места жительства физического лица;
- дата и номер решения руководителя налогового органа о проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки (для выездной налоговой проверки);
- дата представления в налоговый орган налоговой декларации и иных документов (для камеральной налоговой проверки). При проведении камеральной налоговой проверки налогоплательщика – контролирующего лица организации указывается срок представления налоговой декларации, установленный законодательством о налогах и сборах, которая указанным лицом не представлена;
- перечень документов, представленных проверяемым лицом в ходе налоговой проверки;
- период, за который проведена проверка;

- наименования налогов, сборов, по которым проводилась налоговая проверка;
- даты начала и окончания налоговой проверки;
- сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки;
- иные необходимые реквизиты.

В описательной части акта указываются 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.

1. Объективность и обоснованность. Отражаемые в акте факты должны являться результатом тщательно проведенной налоговой 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;
- 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;

– ссылки на заключения экспертов (в случае проведения экспертизы), протоколы допроса свидетелей, а также иные протоколы, составленные при производстве необходимых действий по осуществлению налогового контроля (в случае производства соответствующих действий);

– оценка количественного и суммового расхождения между заявленными в налоговых декларациях данными или данными в иных документах, связанными с исчислением и уплатой налогов, 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 НК РФ, законодательных и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, которые нарушены проверяемым лицом.

Акт не должен содержать субъективных предположений проверяющих, не основанных на достаточных доказательствах.

2. 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 полно и всесторонне. Изложение в акте обстоятельств допущенного проверяемым лицом нарушения должно основываться на результатах проверки всех 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 не представленных 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 налогоплательщиком нарушения, и т.д.

В случае если проверяемое лицо внесло в установленном порядке изменения в налоговую декларацию, а также уплатило недостающую сумму налога 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 после назначения выездной (повторной выездной) налоговой проверки в акте следует указать дату представления в налоговый орган уточненной налоговой декларации, ее регистрационный номер, суть внесенных изменений, период, к которому они относятся, а также данные об уплате причитающихся сумм налогов и пени.

3. Четкость, лаконичность и доступность 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.

4. Системность изложения. При составлении акта по результатам выездной (повторной выездной) налоговой проверки, проведенной по нескольким или по всем налогам и сборам, необходимо, чтобы порядок изложения документально подтвержденных фактов нарушений законодательства о налогах и сборах отвечал последовательности глав части второй НК РФ, регулирующих вопросы исчисления и уплаты отдельных

налогов и сборов. Нумерация структурных единиц текста в описательной части акта должна соответствовать числу проверяемых налогов и сборов (при необходимости в разрезе кодов бюджетной классификации) и количеству выявленных эпизодов документально подтвержденных фактов нарушений законодательства о налогах и сборах.

Информация в описательной части акта может излагаться с применением табличных форм, ведомостей, иных материалов, в том числе приложенных к акту. При вынесении в приложения описания выявленных фактов однородных массовых нарушений в тексте акта приводится изложение существа этих нарушений, со ссылкой на конкретные нормы НК РФ или иные нормативные правовые акты, нарушенные проверенным лицом, а также общее суммовое выражение последствий указанных нарушений, и делается 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; суммовое выражение последствий нарушения. Каждое из указанных приложений должно быть подписано составившим его проверяющим должностным лицом налогового органа либо руководителем проверяющей группы.

Итоговая часть акта содержит:

– выводы и предложения проверяющих должностных лиц налогового органа по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ, в случае если НК РФ предусматривает ответственность за такие нарушения законодательства о налогах и сборах;

– фамилии, имена, отчества лиц, проводивших налоговую проверку, их должности с указанием наименования налогового органа, который они представляют;

– указание на право представления возражений по результатам налоговой проверки;

– ссылку на количество листов приложений к акту. Это могут быть документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе налоговой проверки, иные приложения. При этом документы, полученные от лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, к акту 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.

Акт подписывается лицами, проводившими соответствующую налоговую проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка или его представителем.

В акте при наличии соответствующих фактов отражаются запись об отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя подписать акт, факт вручения под расписку акта и извещения о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки на бумажном носителе, факт уклонения лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя от получения акта, факт направления акта и извещения о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки заказным письмом по почте.

При наличии вышеуказанных фактов соответствующие записи проставляются на всех экземплярах акта.

Общая схема оформления результатов камеральной и выездной налоговых проверок представлена на рисунке 8.1.



Рисунок 8.1 – Оформление результатов камеральной и выездной налоговых проверок

При проведении повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа проверяющими должностными лицами налогового органа акт составляется в трех экземплярах (при участии сотрудников ОВД – в четырех экземплярах). При этом первый экземпляр акта остается в вышестоящем налоговом органе, второй – передается проверяемому лицу, третий – в инспекцию по месту постановки на учет проверяемого лица, четвертый – в ОВД, сотрудники которого участвовали в налоговой проверке.

Вопросы по теме 8

1. Оформление результатов налоговой проверки.
2. Порядок составления Акта выездной налоговой проверки.
3. Порядок вручения Акта.

4. Порядок составления и представление в налоговые органы возражений по Акту.

5. Порядок рассмотрения возражений налогоплательщиков по Акту.

6. Вынесение Решения по результатам выездной налоговой проверки.

7. Рассмотрение дел и исполнение решений о взыскании налоговых санкций.

8. Исполнение налогового законодательства в отношении различных налогов и сборов с учетом установленных законодательством норм и ограничений.

Тест по теме 8

1. Сколько частей в акте налоговой проверки?

а) 3;

б) 4;

в) 5;

г) 2.

2. Кем подписывается акт выездной налоговой проверки?

а) лицами, проводившими соответствующую налоговую проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка или его представителем;

б) лицами, проводившими соответствующую налоговую проверку и сотрудниками аудиторской фирмы;

в) сотрудниками аудиторской фирмы и отделом кадров проверяемой организации;

г) лицами, проводившими соответствующую налоговую проверку.

3. В какой срок вручается налогоплательщику акт налоговой проверки?

а) в течение 3-х рабочих дней;

б) в течение 4-х рабочих дней;

в) в течение 5-х рабочих дней;

г) в течение 10-х рабочих дней.

4. В какой срок предоставляется возражение на акт выездной налоговой проверки?

а) в течение 5-х рабочих дней;

б) в течение 7-х рабочих дней;

в) в течение 15-х рабочих дней;

г) в течение 10-х рабочих дней.

5. В какой части акта формулируются выводы и предложения проверяющих должностных лиц налогового органа по устранению выявленных нарушений?

а) в описательной части;

б) в итоговой части;

в) в вводной части;

г) в резюме.

Часть 3 НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ В РФ

Глава 9 Налоговые правонарушения и ответственность за нарушения налогового законодательства

Цель: формирование у обучающихся знаний о налоговых правонарушениях и об ответственности за их нарушение.

Изучив главу 9 и выполнив задания, предложенные в ней, обучающийся должен:

Знать: природу и тенденции развития налоговых правонарушений; правила расчета финансово-экономических показателей деятельности коммерческих организаций с целью определения налоговых правонарушений.

Уметь: расследовать налоговые преступления; определять угрозы от совершенных налоговых правонарушений.

Владеть: навыком применения различных методик расследования преступлений, совершаемых в сфере налогообложения.

9.1 Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение

Налоговое правонарушение – это виновно совершенное противоправное деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, за которое ст. 106 НК РФ установлена ответственность.

К ответственности за налоговые правонарушения могут быть привлечены как организации, так и физические лица в случаях, предусмотренных гл.16 НК РФ. Последние могут быть привлечены к ответственности с шестнадцатилетнего возраста. Ст. 108 НК РФ раскрывает

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;

– ответственность за налоговое правонарушение, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного УК РФ.

НК РФ различает степень виновности налогоплательщиков за совершение налоговых правонарушений. Так, противоправное деяние может быть совершено умышленно или по неосторожности. Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий, желало, либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействий).

Согласно ст. 114 НК РФ, налоговой санкцией является мера ответственности за совершение налогового правонарушения. Налоговые санкции установлены в виде денежных взысканий (штрафов) главой 16 НК РФ. Если налогоплательщик совершил два или более налоговых правонарушения, то налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение.

Основным нормативно-правовым актом, регламентирующим вопросы, связанные с налоговыми правонарушениями, является НК РФ. Налоговым правонарушениям и ответственности за их совершение посвящен VI раздел НК РФ. НК РФ является не единственным источником, в котором закреплена ответственность за совершение налогового правонарушения.

Объективно существующая дифференциация в проявлениях и последствиях противоправных действий (бездействий) в налоговой сфере повлекла их разделение на налоговые преступления, за которые

предусмотрена уголовная ответственность, и налоговые правонарушения, влекущие административную ответственность. Регламентирование различных видов ответственности за совершение противоправных деяний объясняется их разнообразным характером.

Противоправность деяния и наличие санкции за данное деяние являются обязательными признаками налогового правонарушения, которые образуют его состав. Налоговым правонарушением признается действие или бездействие при одновременном наличии четырех элементов: объекта, объективной стороны, субъекта, субъективной стороны.

Элементы налогового правонарушения:

1. Объект налогового правонарушения: урегулированные и защищенные законом блага и ценности, которым наносится вред противоправными действиями. Его составные части:

- порядок исчисления и уплаты налогов и сборов;
- порядок учета налогоплательщиков;
- порядок составления налоговой отчетности.

Объективная сторона налогового правонарушения: противоправное действие субъекта правонарушения, за которое нормами НК РФ установлена ответственность.

Субъективная сторона налогового правонарушения: юридическая вина в форме умысла или неосторожности.

Субъект налогового правонарушения: лица, совершившие правонарушение: налогоплательщик, плательщик сборов, налоговый агент.

Лица, способствующие осуществлению налогового контроля: эксперт, переводчик, специалист.

Существуют основания для того, чтобы деяние было квалифицировано как налоговое правонарушение, за которое наступает ответственность.

Основания отнесения деяния к налоговому правонарушению:

– нормативное – деяние должно быть соответствующим образом закреплено нормой, определяющей ответственность за совершение данного деяния;

– процессуальное – акт уполномоченного органа в наложении конкретного взыскания за конкретное правонарушение;

– фактическое – есть деяние конкретного субъекта, нарушающего правовые предписания, охраняемые санкциями.

Общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения:

– привлечение виновного лица к ответственности не освобождает его от обязанности уплатить причитающуюся сумму налога;

– привлечение организации за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц, при наличии соответствующих оснований, от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами РФ;

– никто не может быть повторно привлечен к налоговой ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения;

– 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 [32];

– 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 (принцип презумпции невиновности налогоплательщика закреплен в ст. 108 НК РФ);

– если вина налогоплательщика не доказана, то и санкции не могут применяться к налогоплательщику.

9.2 Налоговая санкция

Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных статьями гл.16 НК РФ.

В соответствии со статьей 114 НК РФ мерой ответственности за совершение правонарушения является налоговая санкция, которая имеет и превентивное значение – предотвращение повторного совершения плательщиком налогового правонарушения.

После вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в случаях, когда внесудебный порядок взыскания налоговых санкций не допускается, налоговый орган обращается с исковым заявлением в суд о взыскании с этого лица, привлекаемого к ответственности, налоговой санкции.

Налоговые санкции взыскиваются с налогоплательщиков только в судебном порядке.

Исковое заявление о взыскании налоговой санкции подается:

- в арбитражный суд – при взыскании налоговой санкции с организации или индивидуального предпринимателя;
- в суд общей юрисдикции – при взыскании налоговой санкции с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем.

Виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности. Субъектом ответственности может стать организация либо физическое лицо не младше 16 лет (ст. 107 НК РФ).

Поскольку налоговые правонарушения, совершенные умышленно, представляют собой большую общественную опасность, именно за них в НК РФ установлены увеличенные размеры взысканий.

Например, в силу 122 НК РФ неуплата или неполная уплата налога в результате занижения налоговой базы или неправильного исчисления сумм налога по итогам налогового периода, выявленная при выездной налоговой проверке, влекут взыскание штрафа в размере 20% неуплаченной суммы налога.

При этом за те же действия, совершенные умышленно, штраф взыскивается в размере 40% неуплаченной суммы налога.

Если в ходе камеральной или выездной налоговой проверки налоговые органы выявят налоговые правонарушения, то будет принято решение о привлечении налогоплательщика к ответственности.

Если будут установлены умысел и неосторожность в налоговых правонарушениях, то финансовая ответственность за налоговые правонарушения будет более жесткая.

Обстоятельства, исключаящие вину

Помимо форм вины существуют обстоятельства, исключаящие вину лица в совершении налогового правонарушения. В ст. 111 и ст. 112 НК РФ приведены обстоятельства, исключаящие, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

Обстоятельства, исключаящие вину лица в совершении налогового правонарушения:

- вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств;
- если лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния;

– использование налогоплательщиком письменных разъяснений по вопросам законодательства о налогах и сборах подготовленных финансовым органом.

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 шестнадцатилетнего возраста;
- истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения, либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, истекли три года (срок давности).

Обстоятельства, смягчающие ответственность (совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств):

- совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения;
- в силу материальной, служебной или иной зависимости.

В НК РФ определено, что наличие хотя бы одного обстоятельства, смягчающего ответственность, влечет снижение размера налоговой санкции не менее чем в два раза. В статье 114 НК РФ представлен лишь минимальный предел снижения налоговой санкции, следовательно, суд и налоговый орган по результатам оценки соответствующих обстоятельств (например, количества смягчающих обстоятельств, личности налогоплательщика или его

материального положения) вправе уменьшить размер взыскания и более чем в два раза. Также в НК РФ прописаны отягчающие обстоятельства, при наличии которых ответственность за налоговое правонарушение должна быть увеличена.

Плательщик считается привлеченным к налоговой ответственности в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции.

Совершение в этот промежуток времени аналогичного правонарушения будет являться отягчающим обстоятельством и основанием для увеличения штрафа на 100%.

Согласно статьи 108 НК РФ, никто не может быть дважды привлечен к ответственности за совершение одного и того же правонарушения. В соответствии со ст. 101 НК РФ в решении инспекции о привлечении лица к налоговой ответственности должны быть изложены обстоятельства совершенного правонарушения и приведены ссылки на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства. Неисполнение налоговым органом данного требования означает недоказанность наличия события налогового правонарушения в действиях плательщика.

Срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения составляет три года, по истечению которого налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности за его совершение.

9.3 Виды налоговых правонарушений

В статьях 75, 116 – 135 НК РФ представлены основные виды налоговых правонарушений, а также налоговая и административная ответственность за их совершение.

Налоговым законодательством, а именно ст. 83 НК РФ, установлена обязанность налогоплательщиков по постановке на учет в налоговых органах по месту своего нахождения (по месту жительства, если речь идет о физических лицах, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица), по месту нахождения обособленных подразделений, а также по месту нахождения принадлежащих им налогоплательщику недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению.

Нарушение налогоплательщиком срока постановки на учет в налоговом органе при отсутствии признаков налогового правонарушения влечет взыскание штрафа в размере пяти тысяч рублей.

Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе влечет взыскание штрафа в размере 10% от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 20 тыс. рублей.

Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе более трех месяцев влечет взыскание штрафа в размере 20% доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 дней.

Нарушение налогоплательщиком установленного НК РФ срока предоставления в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счета в каком-либо банке влечет взыскание штрафа в размере 5 тыс. рублей.

Не предоставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета, при отсутствии признаков налогового правонарушения влечет взыскание штрафа в размере 5% суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, за каждый полный или

неполный месяц со дня, установленного для ее предоставления, но не более 30% указанной суммы и не менее 100 рублей.

Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий или бездействия влекут взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченных сумм налога.

Неправомерное не перечисление сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей перечислению.

В отношении налогоплательщиков, в случаях несоблюдения налогового законодательства могут применяться следующие виды юридической ответственности: финансовая, административная, уголовная и дисциплинарная. Но при этом, необходимо наличие четырех условий:

- противоправного поведения;
- вреда (ущерба);
- причинной связи между противоправным поведением и наступившим вредом (ущербом);
- вины нарушителя установленных правил поведения.

Однако, поскольку за неуплату налогов, кроме уголовной предусмотрена ответственность по налоговому законодательству и Административному кодексу, отсутствие в действиях по неуплате налогов состава уголовного преступления не означает, что налоги и штрафы платить не придется. Уплата начисленных налогов и кроме того штрафов и пени в любом случае обязательна, но в рассматриваемой ситуации без привлечения к уголовной ответственности.

Вопросы по теме 9

1. Юридическая ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах: понятие и виды.

2. Отличие налоговой ответственности от иных видов ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах.

3. Принципы и срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

4. Налоговое правонарушение: понятие, признаки, состав, виды.

5. Производство по делу о налоговом правонарушении.

6. Порядок привлечения лиц к административной и уголовной ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах.

Тест по теме 9

1. С какого возраста физическое лицо может быть привлечено к ответственности за налоговое преступление?

а) с 17 лет;

б) с 18 лет;

в) с 16 лет;

г) с 19 лет.

2. Привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения:

а) не освобождает его от обязанности уплачивать причитающиеся суммы налога и пени;

б) освобождает его от обязанности уплачивать причитающиеся суммы только налога;

в) освобождает его от обязанности уплачивать причитающиеся суммы только пени;

г) освобождает его от обязанности уплачивать причитающиеся суммы налога, сбора и пени.

3. Налогоплательщик может быть привлечен к налоговой ответственности при наличии:

а) отсутствия факта налогового правонарушения;

б) истечение срока давности привлечения к ответственности за совершенное налоговое правонарушение;

в) присутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;

г) отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения.

4. Представление налогоплательщиком письменных разъяснений о порядке исчисления налога, данных ему налоговым органом в пределах его компетенций 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;

г) обстоятельством, доказывающим вину лица в совершении налогового правонарушения.

5. Тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к налоговой ответственности – это:

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;

г) обстоятельством, доказывающим вину лица в совершении налогового правонарушения.

Глава 10 Обжалование актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц

Цель: формирование у обучающихся знаний и представлений о процедуре обжалования в случае несогласия с решением налогового органа.

Изучив главу 10 и выполнив задания, предложенные в ней, обучающийся должен:

Знать: процедуру обжалования действий и решений налоговых органов, порядок и сроки подачи жалобы.

Уметь: применять полученные навыки и знания на практике.

Владеть: способностью рассмотрения жалобы и принятия решения по ней.

10.1 Право на обжалование

Бывают случаи, когда действия и решения налоговых органов не удовлетворяют налогоплательщика, а зачастую носят противоправный характер. Поэтому право на обжалование актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц становится основной гарантией соблюдения прав и законных интересов налогоплательщиков.

Согласно ст. 137 НК РФ каждый налогоплательщик имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по его мнению такие акты, нарушают его права.

Нормативные правовые акты налоговых органов могут быть обжалованы в порядке, предусмотренном федеральным законодательством.

В случае несогласия на решения налоговых органов налогоплательщик имеет право подать жалобу:

- вышестоящему налоговому органу;

– в суд (ст. 137 и 138 НК РФ предусматривают право налогоплательщика на судебное обжалование акта налогового органа).

Следует особо заметить, что подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд.

При применении ст. 137 и 138 НК РФ необходимо исходить из того, что под актом ненормативного характера, который может быть оспорен в арбитражном суде путем предъявления требования о признании акта недействительным, понимается документ любого наименования (требование, решение, постановление, письмо и др.), подписанный руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и касающийся конкретного налогоплательщика [12].

Так как в НК РФ не установлено иное, налогоплательщик вправе обжаловать в суд требование об уплате налога, пеней и требование об уплате налоговой санкции независимо от того, было ли им оспорено решение налогового органа, на основании которого вынесено соответствующее требование.

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.

Судебное обжалование актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, производится путем подачи искового заявления в суд общей юрисдикции в соответствии с законодательством об обжаловании в суд неправомερных действий государственных органов и должностных лиц.

Жалоба в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) по общему правилу подается в течение трех месяцев со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав. К жалобе должны быть приложены обосновывающие ее документы.

В случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по заявлению лица, подающего жалобу, может быть восстановлен соответственно вышестоящим должностным лицом налогового органа или вышестоящим налоговым органом.

Жалоба подается в письменной форме соответствующему налоговому органу или должностному лицу.

Лицо, подавшее жалобу в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, до принятия решения по этой жалобе может ее отозвать на основании письменного заявления. Отзыв жалобы лишает подавшее ее лицо права на подачу повторной жалобы по тем же основаниям в тот же налоговый орган или тому же должностному лицу [2].

Повторная подача жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу производится в установленные сроки.

10.2 Порядок и сроки подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу

Жалобы налогоплательщиков на акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению налогоплательщика, такие акты, действия или бездействие нарушают их права, подаются в вышестоящий налоговый орган в течение трех месяцев со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав.

Жалоба налогоплательщика рассматривается вышестоящим налоговым органом в срок не позднее одного месяца со дня ее получения налоговым органом.

Жалоба на постановление об административном правонарушении рассматривается в десятидневный срок со дня ее поступления в налоговый орган.

Жалоба не подлежит рассмотрению в следующих случаях:

- пропуска срока подачи жалобы, в соответствии со ст. 139 НК РФ;
- отсутствия указаний на предмет обжалования и обоснования заявляемых требований;
- подачи жалобы лицом, не имеющим полномочий выступать от имени налогоплательщика (ст. 26, 27, 28 и 29 НК РФ);
- при наличии документально подтвержденной информации о принятии жалобы к рассмотрению вышестоящим налоговым органом (должностным лицом);
- получения налоговым органом информации о вступлении в законную силу решения суда по вопросам, изложенным в жалобе.

Заявителю должно быть сообщено о невозможности рассмотрения его жалобы в десятидневный срок со дня ее получения.

Отказ налогового органа в рассмотрении жалобы не исключает права заявителя (при внесении им всех необходимых исправлений) повторно подать жалобу в пределах сроков, установленных для подачи жалобы.

К жалобе должны быть приложены следующие документы:

- акт, который, по мнению заявителя, нарушает его права (постановление о привлечении к административной ответственности);
- акт налоговой проверки;
- первичные документы, подтверждающие позицию заявителя;
- иные документы, содержащие сведения об обстоятельствах, имеющих значение для рассмотрения жалобы.

Жалобы налогоплательщиков рассматриваются:

- на акты ненормативного характера, неправомерное действие или бездействие налоговых органов – вышестоящим налоговым органом;
- на действия или бездействие должностных лиц налогового органа – вышестоящим должностным лицом данного или вышестоящего налогового органа;
- на действия или бездействие должностных лиц налогового органа путем издания акта ненормативного характера – вышестоящим налоговым органом.

Вышестоящим налоговым органом рассматриваются жалобы на постановление о привлечении к административной ответственности, вынесенные налоговым органом в отношении организаций.

Все поступающие в соответствующие налоговые органы жалобы направляются в юридические подразделения, на которые возлагается обязанность по рассмотрению жалоб и подготовке решений.

Жалоба подлежит направлению в нижестоящий налоговый орган на заключение. В запросе может содержаться указание представить копии документов, необходимых для рассмотрения жалобы.

Срок для представления заключения не может превышать пяти рабочих дней с даты получения жалобы на заключение. Вышестоящий налоговый орган вправе установить более короткий срок для представления заключения.

К запросу могут быть приложены копии следующих документов:

- жалоба;
- акт ненормативного характера, на который подана жалоба;
- акт налоговой проверки;
- иные документы, содержащие сведения об обстоятельствах, имеющих значение для подготовки заключения. В процессе рассмотрения и подготовки решений по жалобам налогоплательщиков юридические

подразделения запрашивают мнение соответствующих методологических подразделений.

Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия, за исключением случаев, предусмотренных НК РФ.

Если налоговый орган рассматривающий жалобу, имеет достаточные основания полагать, что обжалуемые акт или действие не соответствуют законодательству Российской Федерации, он вправе полностью или частично приостановить исполнение обжалуемых акта или действия. Решение о приостановлении исполнения акта (действия) принимается руководителем налогового органа, принявшим такой акт, либо вышестоящим налоговым органом в исключительных случаях при наличии достаточных документально подтвержденных оснований.

Комиссия по рассмотрению жалоб налогоплательщиков возглавляется руководителем или заместителем руководителя налогового органа, осуществляющим оперативное руководство юридическим (правовым) подразделением.

При достаточных основаниях полагать, что обжалуемый акт, действие или бездействие не соответствуют законодательству Российской Федерации, Комиссия рассматривает жалобы налогоплательщиков в присутствии должностных лиц организации – налогоплательщика либо индивидуального предпринимателя или их представителей.

О времени и месте рассмотрения указанные лица извещаются заблаговременно. Если налогоплательщик, несмотря на извещение, не явился, то жалоба рассматривается в его отсутствие.

В случае если налогоплательщик не может присутствовать при рассмотрении жалобы и обращается с просьбой перенести рассмотрение жалобы, налоговый орган рассматривает возможность такого переноса с учетом сроков, предусмотренных НК РФ.

По итогам заседания Комиссии по рассмотрению жалоб налогоплательщиков составляется протокол.

По результатам рассмотрения жалобы руководителем налогового органа принимается решение. Повторное принятие решения тем же налоговым органом по жалобе налогоплательщика по тому же предмету и основанию НК РФ не предусмотрено.

Жалоба налогоплательщика рассматривается вышестоящим налоговым органом в срок не позднее одного месяца со дня ее получения. По итогам рассмотрения жалобы на акт налогового органа вышестоящий налоговый орган вправе [2]:

- оставить жалобу без удовлетворения;
- отменить акт налогового органа и назначить дополнительную проверку;
- отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;
- изменить решение или вынести новое решение.

По итогам рассмотрения жалобы на действия или бездействие должностных лиц налоговых органов вышестоящий налоговый орган вправе вынести решение по существу.

Решение налогового органа по жалобе принимается в течение месяца. О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу.

Жалобы (исковые заявления) на акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц, поданные в суд, рассматриваются и разрешаются в порядке, установленном гражданским процессуальным, арбитражным процессуальным законодательством и иными федеральными законами.

При принятии к рассмотрению исков налогоплательщиков об обжаловании действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов

судам необходимо исходить из того, что ответчиком по такому спору истец вправе указать как конкретное должностное лицо налогового органа, так и сам налоговый орган.

В данном случае следует учитывать, что истец не всегда имеет возможность предъявить иск к конкретному должностному лицу (в частности, если к моменту предъявления иска соответствующее лицо уволилось из налогового органа, либо истцу неизвестно, какое должностное лицо обязано совершить истребуемое действие).

Согласно ст. 138 НК РФ 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.

В силу ст. 105 НК РФ дела о взыскании налоговых санкций по иску налоговых органов к организациям и индивидуальным предпринимателям рассматриваются арбитражными судами в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством.

Производство по делам об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц возбуждается на основании заявления заинтересованного лица, обратившегося с соответствующим требованием в арбитражный суд.

Фактическим основанием обращения налогоплательщика в суд за защитой своих прав и законных интересов являются следующие факты:

- принятие налоговым органом решения или совершение действия (бездействие), не соответствующего закону или иному нормативному правовому акту;
- нарушение прав и законных интересов налогоплательщика в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности;

– незаконное возложение на его ненормативных правовых актов недействительными, решений и действий (бездействия) незаконными рассматриваются в арбитражном суде, если их рассмотрение в соответствии с федеральным законом не отнесено к компетенции других судов.

Заявление может быть подано в арбитражный суд в течение трех месяцев со дня, когда гражданину, организации стало известно о нарушении их прав и законных интересов, если иное не установлено федеральным законом. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

К заявлению прилагаются документы, указанные в ст. 126 АПК РФ, а также текст оспариваемого акта, решения. По ходатайству заявителя арбитражный суд может приостановить действие оспариваемого акта, решения. Срок рассмотрения не должен превышать двух месяцев со дня поступления соответствующего заявления в арбитражный суд, включая срок на подготовку дела к судебному разбирательству и принятие решения по делу.

Обязанность доказывания соответствия оспариваемого ненормативного правового акта закону или иному нормативному правовому акту, законности принятия оспариваемого решения, совершения оспариваемых действий, наличия у органа или лица надлежащих полномочий на принятие оспариваемого акта, решения, совершение оспариваемых действий (бездействия), а также обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого акта, решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), возлагается на орган или лицо, которые приняли акт, решение или совершили действия (бездействие).

В случае непредставления органом или лицом, которые приняли оспариваемый акт, решение или совершили оспариваемые действия (бездействие), доказательств, необходимых для рассмотрения дела и принятия решения, арбитражный суд может истребовать их по своей

инициативе. Решение по делу об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий налоговых органов и их должностных лиц принимается арбитражным судом по правилам, установленным в гл. 20 АПК РФ [28].

Копия решения арбитражного суда направляется в пятидневный срок со дня его принятия заявителю в государственный орган, в орган местного самоуправления, в иные органы, должностным лицам, которые приняли оспариваемый акт, решение или совершили оспариваемые действия. Суд может также направить копию решения в вышестоящий в порядке подчиненности орган или вышестоящему в порядке подчиненности лицу, прокурору, другим заинтересованным лицам.

В соответствии со ст. 95 АПК РФ судебные расходы относятся на лиц, участвующих в деле, пропорционально размеру удовлетворенных исковых требований. При этом в случае удовлетворения иска налогоплательщика или иного лица о признании недействительным решения налогового органа о привлечении указанного лица к налоговой ответственности и взыскании налоговых санкций уплаченная истцом по такому делу государственная пошлина подлежит возврату из бюджета.

Вопросы по теме 10

1. Система досудебного разрешения налоговых споров.
2. Порядок обжалования решений налоговых органов.
3. Порядок и сроки подачи жалобы.
4. Рассмотрение жалобы и принятие решения по ней.
5. Порядок применения решений судебных органов по результатам налоговых споров.

Тест по теме 10

1. Жалоба на акт налогового органа, действие или бездействия его должностного лица подается соответственно...

а) в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу;

б) в суд;

в) в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу или в суд;

г) в прокуратуру по месту нахождения налогового органа.

2. Апелляционная жалоба на решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подается...

а) в день вступления в силу обжалуемого решения;

б) в течение десяти дней со дня вступления в силу обжалуемого решения;

в) до момента вступления в силу обжалуемого решения;

г) нет верного ответа.

3. Какой предусмотрен предельный срок рассмотрения жалобы налогоплательщика налоговыми органами?

а) один месяц;

б) два месяца;

в) три месяца;

г) временных ограничений не существует.

4. По итогам рассмотрения апелляционной жалобы на решение вышестоящий налоговый орган вправе:

а) оставить решение налогового органа без изменения, а жалобу – без удовлетворения;

б) отменить или изменить решение налогового органа полностью или в части и принять по делу новое решение;

в) отменить решение налогового органа и прекратить производство по делу;

г) нет верного ответа.

5. Налоговый орган рассматривающий жалобу, имеющий достаточные основания полагать, что обжалуемый акт или действие не соответствуют законодательству РФ, вправе.....

а) принять решение в течение трех дней;

б) полностью приостановить исполнение обжалуемого акта или действия;

в) полностью или частично приостановить исполнение обжалуемого акта или действия;

г) привлечь к дисциплинарной ответственности виновных должностных лиц.

Заключение

Данное учебное пособие представляет систематизированный учебный материал по вопросам организации налогового контроля.

Налоговые проверки занимают важное место в системе налогового контроля. Налоговая проверка является главным инструментом контрольной деятельности налоговых органов. Эффективная организация налоговых проверок способствует увеличению поступлений средств в бюджет, благодаря которым обеспечивается стабильное функционирование государства. От того, насколько правильно выстроена организация налоговой проверки, зависит эффективное функционирование налогового контроля страны.

В учебном пособии исследованы и изучены организация и методика налогового контроля. В соответствии с поставленной целью было проведено комплексное исследование теории и правового регулирования налоговых проверок. Определена сущность налоговых проверок, выявлены основные проблемы и предложены пути совершенствования налоговых проверок.

Также изучены процессуальные аспекты осуществления налоговых проверок; раскрыты особенности проведения камеральных налоговых проверок и выездных налоговых проверок. Рассмотрены правовые основы проведения налоговых проверок. Определены законодательные нормы оформления результатов налоговых проверок.

Налоговые проверки составляют основу налогового контроля. Определено, что налоговые проверки проводятся с помощью процессуальных отношений и являются камеральными и выездными.

Камеральная проверка – это проверка представленных налогоплательщиком налоговых деклараций и иных документов, которые служат основанием для исчисления и уплаты налогов, а также проверка других имеющихся у налогового органа документов о деятельности налогоплательщика, проводимая по месту нахождения налогового органа.

Выездная налоговая проверка – это комплекс действий по проверке первичных учетных и иных бухгалтерских документов налогоплательщика, регистров бухгалтерского учета, отчетности, налоговых деклараций, хозяйственных и иных договоров, а также осмотр помещений, предметов, используемых для дохода, осуществляемых по месту нахождения налогоплательщика, иных местах вне места нахождения налогового органа.

В данном учебном пособии исследована история становления и развития законодательства налоговых проверок. Выделены этапы концептуальных изменений в развитии законодательства налоговых проверок. В ходе изложения научного материала, определено, что важным направлением совершенствования налоговых проверок является развитие научного подхода для создания методик автоматизированного проведения камеральных проверок и эффективного отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

Налоговые проверки в системе налогового контроля представляют собой комплекс процессуальных действий налоговых органов по контролю за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты налогов и сборов с соблюдением налогового законодательства.

Таким образом, налоговые проверки призваны способствовать формированию налоговых доходов государства, а также соблюдению законодательства о налогах и сборах. В процессе развития общества необходим постоянный процесс совершенствования организации налоговых проверок.

Список использованных источников

Нормативно-правовые акты

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ, «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Консультант Плюс: справочная правовая система/ разработ. НПО «Вычисл. математика и информатика». – М.: Консультант Плюс, 1997-2020. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/.

2. Об административных правонарушениях: Кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 года № 195-ФЗ // Консультант Плюс: справочная правовая система/ разработ. НПО «Вычисл. математика и информатика». – М.: Консультант Плюс, 1997-2020. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34661/.

3. О бухгалтерском учете: Федеральный закон Российской Федерации № 402 - ФЗ от 06.12.2011г. // Консультант Плюс: справочная правовая система/ разработ. НПО «Вычисл. математика и информатика». – М.: Консультант Плюс, 1997-2020. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/.

4. О налоговых органах Российской Федерации: Федеральный закон Российской Федерации – ФЗ от 21. 03. 91 № 943-1 Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 (ред. от 03.07.2016) «О налоговых органах Российской Федерации» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017). // Консультант Плюс: справочная правовая система/ разработ. НПО «Вычисл. математика и информатика». – М.: Консультант Плюс, 1997-2020. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_49/7173f7bde9e0efbcb8b17b84e7167dedd62a95dc/.

5. Об утверждении форматов, используемых в электронном документообороте при представлении налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде (на основе XML) (версия 5): Приказ Федеральной

налоговой службы от 9 ноября 2010 г. N ММВ-7-6/534@. Режим доступа: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12080176/>.

6. Об утверждении Методических рекомендаций по организации электронного документооборота при представлении налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи: Приказ Федеральной налоговой службы от 2 ноября 2009 г. N ММ-7-6/534@. Режим доступа: <http://www.garant.ru/hotlaw/federal/210785/>.

Учебная литература

7. Бодрова, Т.В. Налоговый учет и отчетность: учебное пособие / Т.В. Бодрова. – М.: Дашков и К, 2013. – 472 с.

8. Вещунова, Н.Л. Бухгалтерский и налоговый учет: учебник / Н.Л. Вещунова. – М.: Проспект, 2013. – 848 с.

9. Гартвич, А.В. Налоги, сборы и страховые взносы за 10 дней / А.В. Гартвич. – М.: Феникс, 2017. – 184 с.

10. Егорова, Е. Н. Налоговый учет и отчетность [Электронный ресурс] : учебное пособие для обучающихся по образовательной программе высшего образования по специальности 38.05.01 Экономическая безопасность / Е. Н. Егорова, В. В. Попов; М-во науки и высш. образования Рос. Федерации, Федер. гос. бюджет. образоват. учреждение высш. образования «Оренбург. гос. ун-т». – Электрон. дан. – Оренбург : ОГУ, 2018.

11. Касьянова, Г.Ю. Страховые взносы во внебюджетные фонды / Г.Ю. Касьянова. – М.: Ассоциация бухгалтеров, аудиторов и консультантов (АБАК), 2016. – 203 с.

12. Касьянова, Г.Ю. Учет – 2016: бухгалтерский и налоговый / Г.Ю. Касьянова. – М.: АБАК, 2016. – 960 с.

13. Кийосаки, Роберт Налоговые секреты / Роберт Кийосаки. – М.: Попурри, 2015. – 941 с.

14. Киперман, Г.Я. Налогообложение предприятий и граждан в Российской Федерации / Г.Я. Киперман, А.З. Беялов. – Москва: Гостехиздат, 2014. – 184 с.

15. Кругляк, З.И. Налоговый учет и отчетность в современных условиях: учебное пособие / З.И. Кругляк, М.В. Калининская. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2013. – 352 с.

16. Малис, Н.И. Налоговый учет и отчетность: учебник и практикум для академического бакалавриата / Н.И. Малис, Л.П. Грундел, А.С. Зинягина. – Люберцы: Юрайт, 2016. – 341 с.

17. Молчанов, С.А. Налоги. Расчет и оптимизация / Сергей Молчанов. – М.: Питер, 2017. – 544 с.

18. Невешкина, Е.В. Первичные документы в бухгалтерском и налоговом учете / Невешкина Е.В. – М.: Омега-Л, 2016. – 418 с.

19. Пешкова Т.В. Развитие налогового учета в Российской Федерации // Молодой ученый. – 2015. – №3. – С. 489-491. – URL <https://moluch.ru/archive/83/15294/>.

20. Погорелова М.Я. Бухгалтерский (финансовый) учет: Теория и практика: учеб. пособие / М.Я. Погорелова. – Электрон. текстовые дан. – М.: ИД ФОРУМ: НИЦ Инфра-М, 2013. – Режим доступа: <http://znanium.com/catalog.php>.

21. Томшинская, И.Н. Бухгалтерский и налоговый учет в коммерческих организациях. / И.Н. Томшинская. – СПб.: Питер, 2013. – 336 с.

Интернет-источники

22. Audit-it.ru: Бухгалтерский учет. Налогообложение. Аудит: [Официальный сайт]. – Режим доступа: <http://www.audit-it.ru/>.

23. Бухгалтерский учет, налоги, аудит: Портал информационной поддержки ведения бухучета в малом бизнесе: [Официальный сайт]. – Режим доступа: <http://www.businessuchet.ru/>.

24. Главбух. Оптимизация налогообложения: бухучет, отчетность, оформление договоров: [Официальный сайт]. – Режим доступа:<http://www.glavbuh.net/>.

25. Журнал «Российский налоговый курьер»: [Официальный сайт]. – Режим доступа:<http://www.rnk.ru/>.

26. Информационно-правовой портал компании «Гарант»: [Официальный сайт]. – Режим доступа:<http://www.garant.ru>.

27. Научная библиотека Оренбургского государственного университета: [Официальный сайт]. – Режим доступа:http://artlib.osu.ru/site_new/find-book.

28. Налоговый кодекс РФ, Части 1-2.– Режим доступа:<http://base.garant.ru/10900200/>.

29. Налоги: Судебная практика ВАС РФ, арбитражных судов, налоговые новости, полезные документы: [Официальный сайт]. – Режим доступа:<http://www.topnalog.ru/>.

30. Налоги 2020: ставки и уплата налогов, декларации:[Официальный сайт]. – Режим доступа:<http://www.consultant.ru/http://nalogitax.ru/>.

31. Налоговое планирование: Сайт о налоговом планировании и оптимизации налогообложения: [Официальный сайт]. – Режим доступа:<http://www.audit-sovet.ru/http://www.pnalog.ru/>.

32. Налогия: налоги и вычеты: [Официальный сайт]. – Режим доступа:<https://www.nalogia.ru/>.

33. Nanalog.ru: популярно о налогах и налоговом контроле: [Официальный сайт]. – Режим доступа: <http://nanalog.ru/http://lawedication.ru/>.

34. Налоги и право. Сайт о Налоговом Кодексе Российской Федерации. На сайте представлен полный текст НК РФ, а также документы, интересные статьи и новости, связанные с Налоговым кодексом: [Официальный сайт]. – Режим доступа:<http://www.nalkod.ru/>.

35. Налоговое и финансовое право: Научный и образовательный портал: [Официальный сайт]. – Режим доступа:<http://www.taxfinancelaw.ru/>.
36. Палата налоговых консультантов России: [Официальный сайт]. – Режим доступа:<http://www.nalog-forum.ru/>.
37. Портал «Налоги России»: [Официальный сайт]. – Режим доступа:<http://www.taxru.com/>.
38. Российский налоговый портал: [Официальный сайт]. – Режим доступа:<http://taxpravo.ru/>.
39. Узнай свою задолженность» на сайте Федеральной налоговой службы: [Официальный сайт]. – Режим доступа:<https://service.nalog.ru/debt/>.
40. Федеральная налоговая служба: [Официальный сайт]. – Режим доступа:<http://www.nalog.ru/>.
41. Практический он-лайн журнал: [Официальный сайт]. – Режим доступа:<https://delovoymir.biz/>.
42. Электронный журнал «Арбитражная и налоговая практика»: [Официальный сайт]. – Режим доступа:<http://anp-online.ru/>.

Глоссарий

Авансовые платежи – предварительные платежи по налогу, уплачиваемые в течение налогового периода.

Арест имущества – действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества.

Выездная налоговая проверка – налоговая проверка, проводимая на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

Доказательства налогового правонарушения – полученные в предусмотренном НК РФ и другими федеральными законами порядке сведения о фактах, на основании которых арбитражный суд или суд общей юрисдикции устанавливает наличие или отсутствие обстоятельств, обосновывающих требования и возражения лиц, участвующих в деле, а также иные обстоятельства, имеющие значение для правильного рассмотрения дела (письменные и вещественные доказательства, объяснения лиц, участвующих в деле, заключения экспертов, показания свидетелей, аудио- и видеозаписи, иные документы и материалы).

Доход – экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить.

Законные представители налогоплательщика - организации – лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов.

Изменение срока уплаты налога и сбора – перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок.

Изъятие документов – административно-правовая мера воздействия, состоящая в принудительном лишении предприятий, учреждений, организаций и граждан возможности пользоваться и распоряжаться документами,

свидетельствующими о сокрытии (занижении) прибыли (дохода) или сокрытии иных объектов от налогообложения.

Инвентаризация – проверка достоверности данных, содержащихся в документах налогоплательщика, которая проводится путем сопоставления фактического наличия имущества с учетной информацией.

Камеральная налоговая проверка – налоговая проверка налоговой декларации (расчета авансового платежа, расчета сбора), проводимая по месту нахождения налогового органа.

Комплексная налоговая проверка – проверка, которая охватывает вопросы правильности исчисления и уплаты всех налогов, уплачиваемых налогоплательщиков.

Лицензия – специальное разрешение на осуществление конкретного вида деятельности при обязательном соблюдении лицензионных требований и условий, выданное лицензирующим органом юридическому лицу или индивидуальному предпринимателю.

Льготы по налогам и сборам – предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Местные налоги – налоги, которые установлены НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований

Момент исполнения обязанности по уплате налога – время предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика.

Налог – обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Налоговая база – стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения.

Налоговая декларация – письменное заявление или заявление, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи, налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Налоговая политика – это комплекс мероприятий государства в области налогообложения, которая строится с учетом компромисса интересов государства и налогоплательщиков.

Налоговая санкция – мера ответственности за совершение налогового правонарушения, установленная и применяемая в виде денежных взысканий (штрафов).

Налоговая система – это совокупность взаимосвязанных налогов, взимаемых в стране, форм и методов налогообложения, сбора и использования налогов, а также налоговых органов.

Налоговая ставка – величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Налоговое правонарушение – виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

Налоговая проверка – совокупность специальных приемов и способов налогового контроля, применяемых уполномоченными органами с целью установления достоверности и законности отражения объектов налогообложения и порядка уплаты налогов и сборов в документах, налоговой и бухгалтерской отчетности и др.

Налоговые агенты – лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Налоговый контроль – деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ.

Налоговый период – календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов.

Налогоплательщики и плательщики сборов – организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

Недоимка – сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок.

Объект налогообложения – реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

Пеня – денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через

таможенную границу Таможенного союза, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Переводчик – лицо, владеющее языком, знание которого необходимо для перевода (в том числе, понимающее знаки немого или глухого физического лица).

Понятые – любые не заинтересованные в исходе дела физические лица, обладающие гражданской дееспособностью.

Принципы налогообложения – это базовые идеи и положения, определяющие главные направления государственной политики в сфере налоговой деятельности и закрепленные нормами права.

Региональные налоги – налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Федерации.

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).

Свидетели – лица, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для налогового контроля.

Специалист – лицо, обладающее специальными знаниями, присутствующими различным видам профессиональной деятельности и навыками их применения.

Специальный налоговый режим – федеральный налог, который предусматривает особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов.

Субъекты налогового контроля – должностные лица налоговых органов.

Тематическая налоговая проверка – проверка, охватывающая вопросы правильности исчисления отдельных видов налогов и других обязательных платежей.

Требование об уплате налога – направленное налогоплательщику письменное извещение о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога и соответствующие пени.

Уполномоченный представитель налогоплательщика – физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами), иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Участники налоговых проверок – лица, которые в соответствии с НК РФ наделены полномочиями либо имеют права и обязанности при совершении действий в ходе осуществления налоговой проверки.

Федеральная налоговая служба (ФНС) России – федеральный орган исполнительной власти, в функции которого входит контроль и надзор.

Федеральные налоги и сборы – налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации.

Цель налоговой проверки – выявление и предотвращение фактов нарушения налогоплательщиками требований налогового законодательства, а также принятие соответствующих действий в случае выявления нарушений.

Экспертиза – исследование независимым специалистом (экспертом), каких-либо вопросов, решение которых требует специальных познаний в области науки, искусства, техники и т.п.

Элементы налогообложения – объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога.

Методические указания к проведению деловой игры

Перед началом деловой игры обучающиеся разбиваются на следующие группы:

- организация (хозяйствующий субъект) 7-8 человек. Назначаются студенты, исполняющие основные роли: руководитель организации, главный бухгалтер, кассир, 2-3 рядовых сотрудника бухгалтерии, юрист компании.

- ИФНС (налоговая служба) – 4-5 человека, исполняющие обязанности налоговых инспекторов и 1 человек – руководитель налогового органа;

- представители правоохранительных органов (1-2 человека);
- эксперт (1 человек);
- специалист (1 человек);
- понятые (1-2 человека);
- свидетель (1-2 человека);
- переводчик (1 человек) – в случае необходимости.

Этапы проведения деловой игры:

1. Подготовительный. На данном этапе налоговый орган выносит решение о проведение выездной налоговой проверки хозяйствующего субъекта. Определяются: состав проверяемой комиссии, объекты, предмет и методы проверки. Проверка направлена на правильность исчисления и уплаты таких налогов как:

- налог на прибыль организации;
- налог на имущество;
- налог на доходы физических лиц (НДФЛ);
- транспортный налог;
- страховые взносы;
- земельный налог.

Преподавателем выбирается три вида налога, подлежащих проверке.

Студенты создают организацию или компанию, производящую продукцию или оказывающую различного рода услуг (выбирают студенты). Организация на подготовительном этапе формирует информационную базу для проверки, к примеру: учредительные и регистрационные документы, бухгалтерскую отчетность организации, первичную документацию, налоговую отчетность и т.д.

2. Проведение выездной налоговой проверки. Инспекторы выезжают на территорию проверяемого объекта. Проводится истребование и изучение документов, осмотр помещений и территорий, приносящих организации, доход от предпринимательской деятельности. При проведении деловой игры используются документы и материалы, самостоятельно подготовленные студентами в качестве предварительного задания. Особый интерес у студентов возникает нахождение налоговыми инспекторами налоговых несоответствий, нарушений, ошибок и неточностей, которые умышленно совершены организацией.

3. Заключительный этап проверки. На данном этапе налоговыми инспекторами составляется справка, в которой указывается предмет, дата и время начала и окончания проверки. Затем оформляется акт, который содержит все виды и признаки выявленных налоговых правонарушений, ссылки на налоговое законодательство и ответственность за данные нарушения. Акт представляется руководителю проверяемой организации для ознакомления и в случае несогласия с результатами проверки, ему разъясняются его права, порядок возражения и процедура обжалования.

По окончании деловой игры, преподавателем и студентами формулируются общий вывод по результатам налоговой проверки:

- достигнута ли цель деловой игры;
- все ли задачи выполнены;
- с какими трудностями столкнулись обучаемые в ходе реализации своих «должностных полномочий»;

– что больше всего запомнилось участникам деловой игры и т.д.

Наглядные пособия для деловой игры: буклеты организации, раздаточный материал, плакаты, визитки, продукция организации, слайды, «условная форма» сотрудников налоговой инспекции и сотрудников правоохранительных органов, «условные служебные удостоверения» (распечатанные на цветном принтере специальные удостоверения, используемые в учебных целях), пакет документов для налоговой инспекции, конверт для изъятия документов, Налоговый кодекс РФ, калькуляторы.

По времени деловая игра длится 90 минут.