



В. В. Мищенко

**ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА
ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК**

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

Кемерово 2018

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Кузбасский государственный технический университет
имени Т. Ф. Горбачева»

В. В. Мищенко

**ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА
ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК**

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

Кемерово 2018

УДК 336.221.(075.8)

Рецензенты:

Зав. кафедрой финансов и банковского дела Кемеровского института (филиала) РЭУ имени Г. В. Плеханова доктор экономических наук, доцент В.В. Копеин

Директор аудиторской фирмы «Аспект» Т. В. Синицына

Мищенко В. В.

Организация и методика проведения налоговых проверок : учеб. пособие / В. В. Мищенко; КузГТУ. – Кемерово, 2018. – 217 с.
ISBN 978-5-906969-66-8

В учебном пособии изложены вопросы организации и проведения налоговых проверок, а также мероприятий налогового контроля. Основа учебного пособия – налоговое законодательство Российской Федерации.

Рассмотрены вопросы учета налогоплательщиков, порядок планирования и проведения камеральных и выездных налоговых проверок, порядок вынесения решения по результатам налоговых проверок, а также реализация процедуры обжалования решений налоговых органов.

Предназначено для студентов специальности 38.05.01 «Экономическая безопасность». Может быть рекомендовано для студентов экономических направлений.

Печатается по решению редакционно-издательского совета КузГТУ.

УДК 336.221.(075.8)

© КузГТУ, 2018

© Мищенко В. В., 2018

ISBN 978-5-906969-66-8

ОГЛАВЛЕНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ	7
Тема 1. Налоговый контроль	10
1.1. Понятие и цель налогового контроля	10
1.2. Виды и формы налогового контроля	11
Вопросы для самоконтроля	14
Тема 2. Порядок учета налогоплательщиков	15
2.1. Постановка на налоговый учет организаций и физических лиц	15
2.2. Порядок постановки на учет и снятия с учета организаций и физических лиц. Идентификационный номер налогоплательщика	17
2.2.1. Постановка и снятие с налогового учета	17
2.2.2. Идентификационный номер налогоплательщика (ИНН)	19
2.3. Обязанности банков, связанные с учетом налогоплательщиков	20
Вопросы для самоконтроля	22
Тема 3. Возникновение и исполнение обязанности по уплате налогов и сборов	23
3.1. Общие вопросы возникновения и исполнения обязанности по уплате налогов и сборов	23
3.2. Возникновение обязанности по уплате налогов и сборов, ее изменение и прекращение	23
3.2.1. Возникновение обязанности по уплате налогов и сборов	23
3.2.2. Изменение обязанности по уплате налогов и сборов	26
3.2.3. Прекращение обязанности по уплате налогов и сборов	28
3.3. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов	29
3.3.1. Самостоятельное исполнение обязанности по уплате налогов и сборов	29
3.3.2. Принудительное исполнение обязанности по уплате налогов и сборов	30
3.3.2.1. Порядок предъявления требования об уплате недоимки по налогам и сборам	31
3.3.2.2. Порядок взыскания недоимки по налогам, пеням, штрафам	32
3.4. Способы обеспечения исполнения налоговой обязанности	34
3.4.1. Залог имущества	34
3.4.2. Поручительство	35
3.4.3. Пени	35
3.4.4. Приостановление операций по счетам в банках	36
3.4.5. Арест имущества	36
Вопросы для самоконтроля	36
Тема 4. Налоговая декларация и порядок декларирования информации об обязанности по уплате налогов	37
4.1. Налоговая декларация	37
4.2. Порядок внесения изменений в налоговую декларацию	39
Вопросы для самоконтроля	41
Тема 5. Виды налоговых проверок и организация их проведения	42

5.1. Налоговые проверки: их виды, цели и задачи	42
5.2. Оценка вероятности проведения налоговой проверки	47
5.3. Методика оценки вероятности проведения налоговой проверки	50
5.4. Организация и подготовка выездной налоговой проверки	69
5.4.1. Этапы процесса планирования и подготовки выездной налоговой проверки	69
5.4.2. Порядок и критерии отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок	73
5.5. Права и обязанности органов ФНС	76
5.6. Права и обязанности налогоплательщика	80
<i>Вопросы для самоконтроля</i>	82
Тема 6. Камеральные проверки и порядок их проведения	83
6.1. Общие положения по порядку проведения камеральной налоговой проверки	83
6.2. Порядок проведения камеральной проверки	86
6.3. Камеральная проверка на стадии представления налоговой отчетности	88
6.4. Камеральная проверка, осуществляемая после принятия налоговой отчетности	94
<i>Вопросы для самоконтроля</i>	99
Тема 7. Выездные налоговые проверки и порядок их проведения	100
7.1. Порядок проведения выездной налоговой проверки	100
7.2. Мероприятия налогового контроля, применяемые при проведении выездных налоговых проверок	109
7.2.1. Инвентаризация имущества проверяемого налогоплательщика	110
7.2.2. Участие свидетеля	111
7.2.2.1. Общие вопросы участия свидетеля в ходе реализации мероприятий налогового контроля	111
7.2.2.2. Процедура допроса свидетеля	112
7.3.3. Осмотр	113
7.3.3.1. Общие вопросы проведения осмотра	113
7.3.3.2. Проведение и оформление осмотра	115
7.4.4. Истребование документов у налогоплательщика	115
7.4.4.1. Общие вопросы истребования документов	115
7.4.4.2. Порядок истребования документов	116
7.5.5. Выемка документов и предметов	117
7.5.5.1. Общие вопросы выемки документов и предметов	117
7.5.5.2. Порядок выемки документов и предметов	118
7.5.5.3. Оформление результатов выемки документов и предметов	119
7.6.6. Экспертиза	120
7.6.6.1. Общие вопросы проведения экспертизы	120
7.6.6.2. Порядок привлечения экспертов	120
7.6.6.3. Участие проверяемого налогоплательщика в проведении экспертизы	121

7.6.6.4. Назначение дополнительной и повторной экспертиз	122
<i>Вопросы для самоконтроля</i>	122
Тема 8. Особенности проведения налоговых проверок взаимозависимых лиц	124
8.1. Общее понятие взаимозависимых лиц	124
8.2. Порядок определения доли прямого и косвенного участия	125
8.2.1. Порядок определения доли прямого участия	126
8.2.2. Порядок определения доли косвенного участия	129
8.3. Понятие и определение контролируемых сделок	133
8.4. Порядок проведения налоговой проверки взаимозависимых лиц	137
8.4.1. Основание для проведения налоговой проверки по сделке между взаимозависимыми лицами	137
8.4.2. Предмет налоговой проверки взаимозависимых лиц	139
8.4.3. Цель налоговой проверки взаимозависимых лиц	140
8.4.4. Периодичность и продолжительность налоговой проверки	141
8.4.5. Проведение налоговых проверок взаимозависимых лиц	142
8.4.6. Окончание налоговой проверки взаимозависимых лиц и оформление ее результатов	143
8.5. Порядок проверки цен при совершении сделок между взаимозависимыми лицами	145
8.5.1. Общие положения порядка проверки цен при совершении сделок между взаимозависимыми лицами	145
8.5.1.1. Метод сопоставимых рыночных цен	147
8.5.1.2. Метод цен последующей реализации	151
8.5.1.3. Затратный метод определения рыночных цен	158
8.5.1.4. Метод сопоставимой рентабельности	163
8.5.1.5. Метод распределения прибыли	164
8.5.2. Соглашение о ценообразовании для целей налогообложения	167
<i>Вопросы для самоконтроля</i>	171
Тема 9. Особенности налоговых проверок консолидированной группы налогоплательщиков	172
9.1. Общие вопросы создания консолидированной группы налогоплательщиков	172
9.2. Условия создания консолидированной группы налогоплательщиков	173
9.3. Договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков	173
9.4. Особенности налоговых проверок консолидированной группы налогоплательщиков и ее последствия	174
<i>Вопросы для самоконтроля</i>	176
Тема 10. Производство по результатам налоговых проверок	177
10.1. Порядок оформления результатов камеральных проверок	177
10.1.1. Требованиям к акту камеральной проверки	178
10.1.2. Порядок принятия решения по акту камеральной налоговой проверки	180

10.1.3. Обжалование акта камеральной проверки	180
10.2. Оформление результатов выездной налоговой проверки	181
10.2.1. Справка об окончании проведения выездной налоговой проверки .	181
10.2.2. Акт выездной проверки и порядок его составления	181
10.2.2.1. Основные требования к составлению акта выездной налоговой проверки	182
10.2.2.2. Основные части акта выездной налоговой проверки и их содер- жание	183
10.2.2.3. Порядок подписания акта выездной налоговой проверки и его вручения налогоплательщику	186
10.2.2.4. Порядок вынесения решения по результатам рассмотрения ма- териалов проверки	187
10.2.2.5. Обеспечительные меры по исполнению решения о налоговом правонарушении	189
<i>Вопросы для самоконтроля</i>	192
Тема 11. Порядок обжалования решений по результатам налоговой проверки	193
11.1. Общие вопросы обжалования решений по результатам налоговой проверки	193
11.2. Общий порядок обжалования актов налоговых органов, принятых по результатам налоговых проверок	194
11.3. Порядок и сроки подачи жалобы и апелляционной жалобы	196
11.4. Рассмотрение жалобы и принятие решения по ней	198
<i>Вопросы для самоконтроля</i>	200
Тема 12. Налоговые правонарушения и налоговые преступления	201
12.1. Общее понятие налогового правонарушения	201
12.2. Обстоятельства, формирующие вину в налоговом правонарушении	203
12.3. Виды санкций за совершение налоговых правонарушений	205
12.4. Уголовная ответственность за совершение налогового преступле- ния	208
12.4.1. Виды налоговых преступлений	208
12.4.2. Ответственность за совершение налогового преступления	209
<i>Вопросы для самоконтроля</i>	212
СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	214

Предисловие

Важнейшим направлением подготовки специалистов экономической безопасности является освоение ими процедур налогового контроля, в том числе:

- основания и порядок постановки на учет и снятие с учета налогоплательщиков;
- основания возникновения обязанности по уплате налогов и порядок исполнения этой обязанности;
- порядок декларирования обязанности по уплате налогов;
- основания и порядок проведения налоговых проверок;
- порядок применения мероприятий налогового контроля в ходе проведения налоговых проверок;
- порядок вынесения решений по результатам проведенных налоговых проверок;
- порядок обжалования решений налоговых органов, если эти решения ущемляют интересы налогоплательщиков;
- наступление ответственности и ее меры за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Учебное пособие содержит материал по дисциплине «Организация и методика проведения налоговых проверок». Объем и содержание материала представляет интерес не только для студентов специальности «Экономическая безопасность», а также для студентов экономических направлений.

Учебное пособие включает в себя 12 тем, в которых логически и последовательно изложен порядок реализации процедур налогового контроля в целом, и его отдельных процедур, начиная с постановки на учет налогоплательщика, проведения в отношении него налоговых проверок и заканчивая порядком обжалования налогоплательщиком решения по результатам налоговой проверки, проведенной в отношении него налоговой проверки.

В первой теме «*Налоговый контроль*» изложено общее понятие налогового контроля, а также описаны его виды и формы, в которых он реализуется.

Вторая тема «*Порядок учета налогоплательщиков*» посвящена основаниям постановки на учет налогоплательщиков и снятию их с учета.

В третьей теме «*Возникновение и исполнение обязанности по уплате налогов и сборов*» изложены основания возникновения этой

обязанности, а также способы ее исполнения, в том числе исполнение самостоятельное и процедуры принудительного исполнения обязанности по уплате налогов.

Четвертая тема *«Налоговая декларация и порядок декларирования информации об обязанности по уплате налогов»* посвящена вопросам публичного заявления налогоплательщиком своей обязанности по уплате налогов.

Пятая тема *«Виды налоговых проверок и организация их проведения»* раскрывает сущность основных форм налогового контроля – налоговых проверок.

В шестой теме *«Камеральные проверки и порядок их проведения»* и седьмой теме *«Выездные налоговые проверки и порядок их проведения»* изложены процедуры подготовки проведения этих проверок и процедуры их непосредственного проведения.

В восьмой и девятой темах – *«Особенности проведения налоговых проверок взаимозависимых лиц»* и *«Особенности налоговых проверок консолидированной группы налогоплательщиков»* соответственно – рассмотрены вопросы применения мер налогового контроля к этим группам налогоплательщиков.

Десятая тема *«Производство по результатам налоговых проверок»* раскрывает процедуру составления актов по результатам налоговых проверок и вынесения налоговым органом решения по этим проверкам.

Соответственно одиннадцатая тема *«Порядок обжалования решений по результатам налоговой проверки»* посвящена составу возможных действий налогоплательщика и их реализации в случае обжалования им решений налоговых органов по результатам налоговых проверок.

И, наконец, в последней теме *«Налоговые правонарушения и налоговые преступления»* изложены признаки, по которым действия налогоплательщика могут быть квалифицированы как налоговые правонарушения, а в отдельных случаях – как налоговые преступления.

В результате освоения дисциплины *«Организация и методика проведения налоговых проверок»* студент должен:

› **знать:** основы организации и проведения налогового контроля; виды налоговых проверок и методику их проведения; права, обязанности налоговых органов и налогоплательщиков при прове-

дении налоговых проверок и иных мероприятий налогового контроля; процедуры производства по результатам налоговых проверок и порядок их обжалования;

‣ **уметь:** реализовывать мероприятия по подготовке налоговых проверок, рассчитывать вероятность их проведения, оформлять налоговую документацию, подготавливать документы для передачи их в органы Федеральной налоговой службы (ФНС) и при необходимости обжаловать действия или бездействия должностных лиц органов ФНС;

‣ **владеть:** навыками выполнения необходимых процедур в ходе проведения налогового контроля, методиками анализа материалов проводимых налоговых проверок, навыками применения на практике процедур урегулирования споров с органами ФНС в досудебном и судебном порядке.

Тема 1. Налоговый контроль

1.1. Понятие и цель налогового контроля

Налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по надзору за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ.

Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции. Действующим законодательством установлены следующие виды налогового контроля:

- постановка на учет организаций и физических лиц;
- налоговые проверки;
- получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора;
- проверка данных учета и отчетности;
- осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);
- другие формы, предусмотренные НК РФ.

Основными целями налогового контроля являются:

- предупреждение и выявление налоговых правонарушений;
- предупреждение и выявление налоговых преступлений;
- в случае выявления налоговых правонарушений и преступлений – привлечение к ответственности лиц, нарушивших налоговое законодательство.

Объектами налогового контроля являются:

- движение денежных средств налогоплательщика;
- использование материальных, трудовых и иных ресурсов налогоплательщиков для извлечения дохода;
- правильность исчисления налогов, а также своевременность их уплаты.

Предметом налогового контроля выступают валютные и кассовые операции, сметы предприятий, налоговые декларации, использование налоговых льгот, бухгалтерская документация и т. д.

Субъектами налогового контроля являются налогоплательщики, налоговые органы.

При проведении налогового контроля не допускаются сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте), полученной в нарушение положений Конституции РФ, НК РФ, федеральных за-

конов, а также в нарушение принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности адвокатскую тайну, аудиторскую тайну.

1.2. Виды и формы налогового контроля

Основными видами налогового контроля являются:

- учет налогоплательщиков в виде постановки их на учет и снятия их с учета;
- порядок декларирования налогоплательщиками своих обязанностей по уплате налогов и сборов;
- проведение налоговых проверок.

Кроме этого, с целью контролирования правильности и обоснованности применения налогоплательщиками льгот по налогам в качестве меры налогового контроля практикуется выдача свидетельств на проведение операций с определенными видами и группами товаров. В частности, *ст.179.2 НК РФ* и *ст.179.3 НК РФ* предусмотрена выдача свидетельств о регистрации организаций, совершающих операций с денатурированным спиртом и прямогонным бензином соответственно.

Перечисленные виды налогового контроля на практике реализуются в конкретных формах.

Форма налогового контроля – это способ конкретного выражения и организации контрольных действий органов федеральной налоговой службы в отношении налогоплательщиков и исполнении ими обязанности по исчислению и уплате налогов и сборов.

В соответствии со *ст.82 НК РФ* перечисленные виды налогового контроля реализуются должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством:

- проведения налоговых проверок;
- получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов;
- проверки данных учета и отчетности;
- осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);
- в других формах, предусмотренных НК РФ.

По времени осуществления различают предварительный налоговый контроль, текущий и последующий.

При проведении налогового контроля налоговые органы имеют право:

- требовать от налогоплательщика или налогового агента документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов;

- производить выемку документов при проведении налоговых проверок у налогоплательщика или налогового агента, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;

- вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах;

- осматривать (обследовать) 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;

- контролировать соответствие крупных расходов физических лиц их доходам;

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

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

- создавать налоговые посты в порядке, установленном НК РФ.

В зависимости от места проведения налоговый контроль может быть реализован в виде:

- выездной налоговой проверки, то есть в месте расположения налогоплательщика;

- камеральной налоговой проверки, то есть по месту нахождения налогового органа.

В целях повышения эффективности налогового контроля органы, уполномоченные для его проведения (Федеральная налоговая служба, таможенные органы, органы внутренних дел, следственный комитет), информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также осуществляют обмен другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач.

Кроме этого в соответствии со **ст.85 НК РФ** определен перечень органов, организаций и должностных лиц, которые обязаны сообщать в налоговые органы сведения, касающиеся организаций и физических лиц как налогоплательщиков. В этот перечень включены:

- органы юстиции – в части выданных лицензий частным нотариусам;

- адвокатские палаты – в части сведений о практикующих адвокатах;

- органы, осуществляющие регистрацию физических лиц по месту их жительства или пребывания, в том числе и органы, ведущие записи об актах гражданского состояния;

- органы, ведущие кадастровый учет недвижимости, государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств;

- органы опеки и попечительства, которые обязаны сообщать об установлении опеки, попечительства и управления имуществом в отношении физических лиц – собственников (владельцев) имущества;

- нотариусы – обязаны сообщать о выдаче свидетельств о праве на наследство и о нотариальном удостоверении договоров дарения.

С целью контроля движения денежных средств налогоплательщика, а также возможности принудительного воздействия на

него в случае неисполнения им обязанности по уплате налогов и сборов налоговое законодательство возложило определенные обязанности на банки. В частности, **ст.86 НК РФ** предусматривает, что банк обязан в течение трех дней сообщить в налоговый орган:

- об открытии или закрытии налогоплательщиком расчетных счетов;
- об изменении реквизитов расчетного счета (счетов) организации или индивидуального предпринимателя;
- выписки по операциям на счетах организаций или индивидуальных предпринимателей.

Информация об открытии или закрытии налогоплательщиком счета и/или счетов, а также об изменении их реквизитов передается банками самостоятельно без запроса от налогового органа. Выписки по операциям на счетах налогоплательщика выдаются банком только по запросу налогового органа. При этом запрос налоговых органов должен быть мотивированным и связан с конкретным действием по проведению налогового контроля. Указанная информация может быть запрошена налоговым органом после вынесения решения о взыскании налога, а также в случае принятия решений о приостановлении операций по счетам налогоплательщика. В иных случаях банк не обязан раскрывать информацию о состоянии счетов налогоплательщика.

Вопросы для самоконтроля

1. *Перечислите виды налогового контроля.*
2. *Назовите цели налогового контроля.*
3. *Изложите виды налогового контроля.*
4. *Изложите формы налогового контроля.*

Тема 2. Порядок учета налогоплательщиков

2.1. Постановка на налоговый учет организаций и физических лиц

Учет налогоплательщиков является одной форм налогового контроля. Постановка налогоплательщиков на учет в налоговом органе осуществляется независимо от наличия обстоятельств, с которыми Налоговый кодекс РФ связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога или сбора.

Порядок постановки на налоговый учет организаций и физических лиц регулируется *ст.83 НК РФ «Учет организаций и физических лиц»*.

Согласно этой статье организации и физические лица подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно:

- по месту нахождения организации;
- по месту нахождения каждого обособленного подразделения организации;
- по месту жительства физического лица;
- по месту нахождения недвижимого имущества и транспортных средств, принадлежащих организациям или физическим лицам.

Основаниями постановки на налоговый учет являются:

- для организаций и индивидуальных предпринимателей – сведения, содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц или Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей;

- для организаций по месту нахождения их обособленных подразделений (за исключением филиала, представительства) – сообщение (заявление) этой организации в рамках исполнения ею обязанностей налогоплательщика, предусмотренных *п.2 ст.23 НК РФ*.

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.

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 соответствующими органами, указанными в **ст.85 НК РФ «Обязанности органов, учреждений, организаций и должностных лиц сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом организаций и физических лиц»**.

Местом нахождения имущества в целях настоящей статьи признается:

- 1) для морских, речных и воздушных транспортных средств – или место (порт) приписки, или место государственной регистрации, или место нахождения (жительства) собственника имущества;
- 2) для транспортных средств, не перечисленных в предыдущем пункте – место его государственной регистрации, а при его отсутствии – место нахождения (жительства) собственника имущества;
- 3) для недвижимого имущества – место его фактического нахождения.

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.

2.2. Порядок постановки на учет и снятия с учета организаций и физических лиц. Идентификационный номер налогоплательщика

Постановка налогоплательщиков на учет в налоговых органах и снятие с налогоплательщиков с учета является обязанностью налоговых органов. Эти действия совершаются налоговым органом на основании соответствующих данных о налогоплательщике.

Порядок постановки на учет и снятия с учета организаций и физических лиц регулируется *ст.84 НК РФ «Порядок постановки на учет и снятия с учета организаций и физических лиц. Идентификационный номер налогоплательщика»*.

2.2.1. Постановка и снятие с налогового учета

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.

Основание постановки физического лица на учет в налоговом органе – заявление, полученное от этого физического лица.

Кроме названного основания постановка на учет в налоговых органах физических лиц, не относящихся к индивидуальным предпринимателям, осуществляется налоговым органом 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.

Представление названными органами информации о налогоплательщике в налоговые органы является их обязанностью (*ст. 85 НК 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.

Срок постановки на налоговый учет – в течение 5 дней со дня получения указанного заявления. В этот же срок физическому лицу выдается свидетельство или уведомление о постановке на учет в налоговом органе.

В отношении организаций и индивидуальных предпринимателей установлен следующий порядок постановки их на учет в налоговом органе.

Вновь созданные российские организации или вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели подлежат постановке на учет в налоговом органе в момент их регистрации. При этом налоговый орган, осуществивший постановку их на учет, 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.

Кроме этого налоговый орган обязан поставить на учет:

➤ обособленное подразделение российской организации по месту его нахождения – на основании соответствующего сообщения российской организации (*п.2 ст.23 НК РФ*);

➤ филиал российской организации по месту его нахождения – на основании заявления российской организации;

➤ иностранную некоммерческую неправительственную организацию по месту осуществления ею деятельности через свое отделение на территории РФ – на основании сведений, содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц;

➤ иностранную организацию по месту осуществления ею деятельности на территории РФ через иное обособленное подразделение.

Срок исполнения налоговым органом регистрационных действий по постановке на учет – 5 дней с момента получения соответствующего заявления или информации.

В случае возникновения у налогоплательщиков затруднений с определением места постановки на учет решение об этом принимается налоговым органом на основании представленных данных.

Постановка на учет, снятие с учета осуществляются бесплатно.

2.2.2. Идентификационный номер налогоплательщика (ИНН)

Результатом постановки на налоговый учет является присвоение каждому налогоплательщику единого по всем видам налогов и сборов идентификационный номер налогоплательщика. Этот идентификационный номер налогоплательщика является уникальным и действует на всей территории РФ.

Присвоенный налогоплательщику идентификационный номер указывается в подаваемых им в налоговый орган декларации, отчете, заявлении или ином документе, а также в иных случаях, предусмотренных законодательством. Порядок и условия присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика определяются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов

Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, вправе не указывать идентификационные номера нало-

гоплательщиков в представляемых в налоговые органы налоговых декларациях, заявлениях или иных документах, указывая при этом свои персональные данные, предусмотренные *п.1 ст.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. Порядок представления пользователям сведений из Единого государственного реестра налогоплательщиков утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

2.3. Обязанности банков, связанные с учетом налогоплательщиков

Согласно смыслу *главы 14 НК РФ «Налоговый контроль»* учет налогоплательщиков в налоговых органах будет считаться полным и исчерпывающим в том случае, если налоговые органы будут располагать информацией о счетах налогоплательщика, открытых в банках. Кроме этого, как было выяснено при изучении темы 2 *«Общие вопросы налогового контроля в РФ»* объектом налогового контроля являются денежные отношения публичного характера, возникающих в процессе взимания налогов и сборов, а также привлечения нарушителей налогового законодательства к ответственности. Это означает, что налоговые органы, осуществляющие налоговый контроль, должны располагать информацией о наличии счетов у налогоплательщика. Необходимость этой информации обусловлена и тем, что налоговые органы наделены правом приостанавливать операции по счетам налогоплательщика в случае неисполнения им обязанности по уплате налогов и сборов.

С этой целью в Налоговый кодекс РФ введена *ст.86 НК РФ «Обязанности банков, связанные с учетом налогоплательщиков»*. Согласно этой статье банки обязаны в течение трех дней:

- 1) сообщить налоговым органам по месту своего нахождения:
 - об открытии или закрытии налогоплательщиком счета;
 - об изменении реквизитов счета налогоплательщика;
 - о предоставлении или прекращении права налогоплательщику использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств;

➤ об изменении реквизитов корпоративного электронного средства платежа;

2) выдавать налоговым органам справки:

➤ о наличии у налогоплательщика счетов в банке;

➤ об остатках у налогоплательщика денежных средств на счетах в банке;

➤ выписки по операциям на счетах налогоплательщика;

➤ об остатках электронных денежных средств у налогоплательщика и переводах им электронных денежных средств.

Информация об открытии или закрытии налогоплательщиком счетов, изменении их реквизитов направляются банком в налоговые органы без запроса их стороны. Порядок предоставления банком этой информации регулируется Центральным банком РФ.

Справки о наличии у налогоплательщиков счетов в банках, выписки по операциям на них могут быть предоставлены банком в налоговые органы только в случае мотивированного запроса. Запрос налоговых органов будет считаться в следующих случаях:

➤ если в отношении налогоплательщика проводятся мероприятия налогового контроля;

➤ если в отношении налогоплательщика вынесено решение о взыскании налога;

➤ в отношении налогоплательщика принято решение о приостановлении операций по принадлежащим ему счетам в банках;

➤ в отношении налогоплательщика принято решение приостановлении переводов электронных денежных средств.

Форма (форматы) и порядок направления налоговым органом запроса в банк устанавливаются 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, об изменении реквизитов счета, о предоставлении права или прекращения права налогоплательщика использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств, устанавливается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Вопросы для самоконтроля

1. Сформулируйте и изложите необходимость постановки на учет налогоплательщиков в налоговых органах.

2. Изложите порядок постановки на учет и снятие с учета налогоплательщиков в налоговых органах.

3. Дайте определение идентификационного номера налогоплательщика (ИНН) и изложите порядок его присвоения налогоплательщику.

4. Перечислите органы, учреждения, организации и должностных лиц, которые обязаны сообщать в налоговые органы информацию о налогоплательщиках в целях проведения налогового контроля.

5. Изложите обязанности банков, связанные с учетом налогоплательщиков в налоговых органах.

Тема 3. Возникновение и исполнение обязанности по уплате налогов и сборов

3.1. Общие вопросы возникновения и исполнения обязанности по уплате налогов и сборов

Возникновение обязанности по уплате налогов и сборов, а также исполнение этой обязанности регулируются *гл.8 НК РФ «Исполнение обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов» (ст.44÷60 НК РФ)*.

В общем виде возникновение и исполнение обязанности по уплате налогов и сборов реализуются следующим образом и в следующем порядке:

1) возникновение обязанности по уплате налога или сбора по основаниям, установленным налоговым законодательством;

2) исчисление налога или сбора, подлежащего уплате, а также его декларирование;

3) самостоятельное исполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налога или сбора;

4) принудительное исполнение обязанности по уплате налога или сбора в случае неисполнения самостоятельно налогоплательщиком этой обязанности, а именно:

‣ *направление налогоплательщику требования об уплате налога или сбора;*

‣ *обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов;*

5) прекращение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов по основаниям, установленным законодательством о налогах и сборах.

Общий порядок возникновения и исполнения обязанности по уплате налогов и сборов представлен на схеме 1.

3.2. Возникновение обязанности по уплате налогов и сборов, ее изменение и прекращение

3.2.1. Возникновение обязанности по уплате налогов и сборов

Обязанность по уплате налогов и сборов представляет собой согласно НК РФ обязанность субъектов экономических отношений, признаваемых налогоплательщиками, своевременно и в полном

объеме уплачивать законно установленные налоги и сборы в пользу государства.

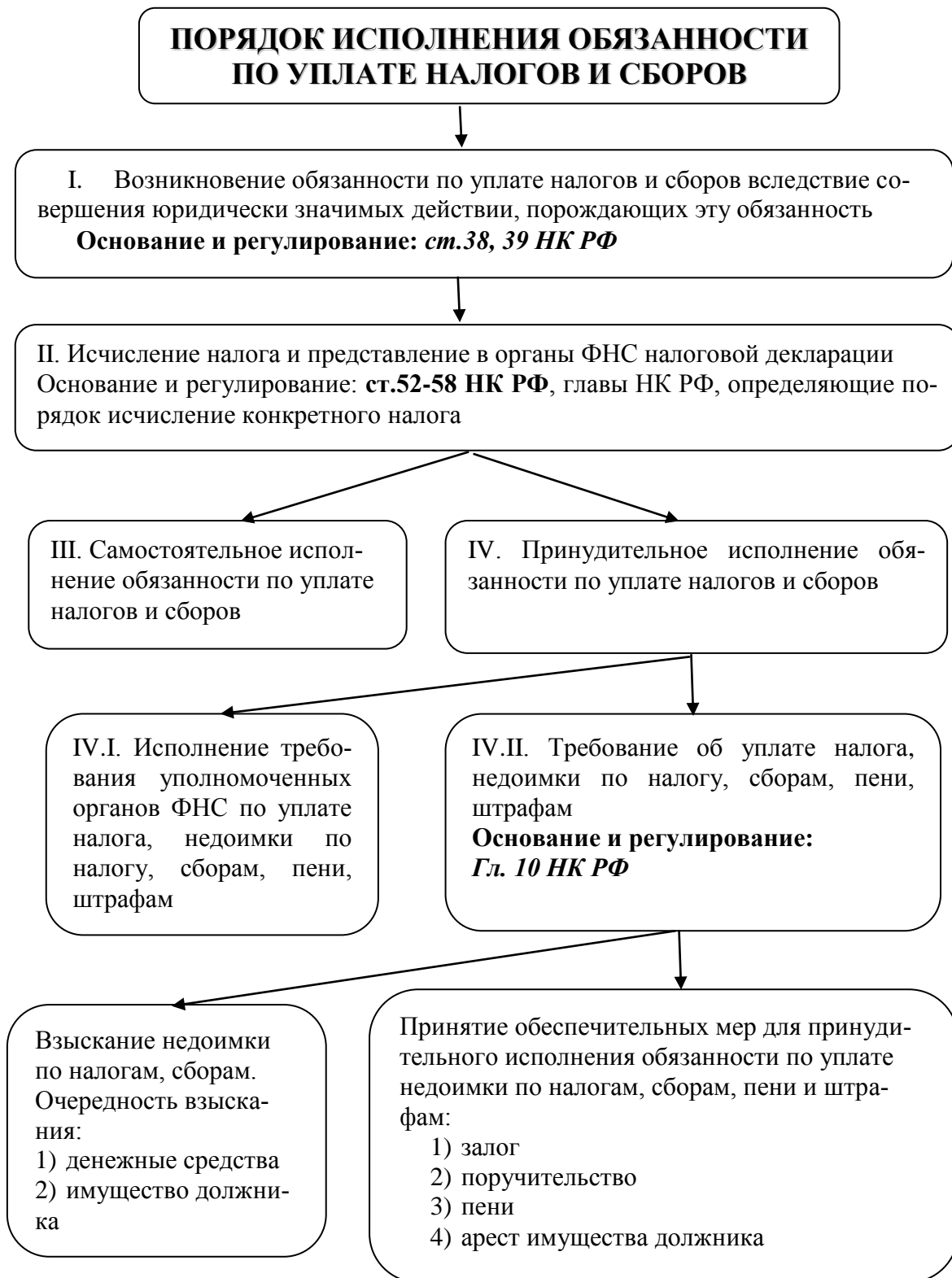


Схема 1. Общий порядок исполнения обязанности по уплате налогов и сборов

Такая обязанность наступает с момента возникновения установленных налоговым законодательством обстоятельств, предусматривающих уплату конкретного налога или сбора.

Любой субъект экономических отношений в обществе, зарегистрировавшись в качестве налогоплательщика, становится носителем потенциальной обязанности платить налог, так как факт регистрации в качестве налогоплательщика не влечет за собой непосредственную обязанность заплатить налог или сбор. Обязанность по уплате налога или сбора у налогоплательщика возникает не вообще, а именно в отношении конкретного налога или сбора.

К обстоятельствам, наступление которых влечет за собой возникновение обязанности по уплате налога или сбора, следует отнести следующие:

- наличие зарегистрированного налогоплательщика, являющегося потенциальным плательщиком налогов и сборов, установленных законодательством;
- наличие конкретного налога или сбора, предусмотренного налоговым законодательством;
- наличие непосредственной связи между конкретным налогом и хозяйственными операциями, совершаемыми налогоплательщиком;
- наступление срока уплаты налогового обязательства.

Обязанность по уплате конкретного налога или сбора возникает при одновременном наступлении этих обстоятельств (пример 1).

Пример 1

Налоговым кодексом РФ предусмотрен к уплате налог на имущество организаций. Обязанность по его уплате возникает с момента регистрации права собственности на имущество, если такое право владением этим имуществом подлежит регистрации.

НК РФ предусмотрен следующий порядок уплаты налога на имущество для организаций:

- 1) налоговый период – календарный год, отчетные периоды – I квартал, полугодие, 9 месяцев;*
- 2) авансовые платежи по отчетным периодам и окончательный платеж по налогу по итогам налогового периода;*
- 3) уплата авансовых платежей и налога по итогам налогового периода – в течение 30-ти дней по окончании отчетного или налогового периода.*

Организация «Х» 25 мая текущего налогового периода приобрела недвижимость, на которую зарегистрировала право собственности в установленном порядке.

У организации «Х» возникла обязанность уплачивать налог на имущество по следующим основаниям:

› организация «Х» является налогоплательщиком в соответствии с нормами гражданского и налогового законодательства РФ;

› налоговым законодательством установлен к уплате налог на имущество;

› уплачивать налог должны организации, владеющие имуществом;

› налог подлежит уплате в течение 30-ти дней по окончании отчетного или налогового периодов.

Как видно, у организации «Х» возникла обязанность по уплате налога на имущество, так как одновременно наступили все 4 обстоятельства, порождающие эту обязанность.

3.2.2. Изменение обязанности по уплате налогов и сборов

Обязанность по уплате налога и/или сбора может быть:

- › изменена;
- › прекращена.

Изменением срока уплаты налога и сбора (*гл.9 НК РФ*) признается перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок, что не отменяет существующей и не создает новой обязанности по уплате налога и сбора.

Изменение срока уплаты налога и/или сбора осуществляется в форме:

› отсрочки исполнения обязанности по уплате налога и/или сбора;

› рассрочки исполнения обязанности по уплате налога и/или сбора;

› налогового кредита;

› инвестиционного налогового кредита.

Отсрочка исполнения обязанности по уплате налога и/или сбора – изменение срока исполнения налоговой обязанности с еди-

новременным погашением налогоплательщиком суммы задолженности.

Рассрочка исполнения обязанности по уплате налога и/или сбора – предоставление налогоплательщику возможности изменить срок исполнения налоговой обязанности с последующей поэтапной уплатой суммы задолженности. Погашение налоговой задолженности посредством рассрочки платежа осуществляется частями с установленной периодичностью, но в любом случае срок погашения последней суммы части налога не должен превышать шести месяцев.

Налоговый кредит представляет собой изменение срока уплаты на период от трех месяцев до одного года.

Отсрочка, рассрочка по уплате налога или налоговый кредит могут быть предоставлены налогоплательщику при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

- причинения налогоплательщику ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

- задержки финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа;

- угрозы банкротства этого лица в случае единовременной выплаты им налога;

- если имущественное положение физического лица-налогоплательщика исключает возможность единовременной уплаты налога;

- если производство и/или реализация товаров, работ или услуг лицом носит сезонный характер.

Инвестиционный налоговый кредит представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации предоставляется возможность в течение определенного срока – от одного до пяти лет – и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов (*ст.66 НК РФ*). Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен по налогу на прибыль (доход) организации, а также по региональным и местным налогам.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

➤ проведение организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами;

➤ осуществление организацией внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;

➤ выполнение организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление ею особо важных услуг населению.

Основания для получения инвестиционного налогового кредита должны быть документально подтверждены заинтересованной организацией.

3.2.3. Прекращение обязанности по уплате налогов и сборов

Согласно *ст.44 НК РФ* обязанность по уплате налога или сбора прекращается по следующим основаниям:

➤ с уплатой налога или сбора налогоплательщика в порядке, установленном законодательством;

➤ со смертью физического лица-налогоплательщика, или признанием его умершим, в порядке, предусмотренным гражданским законодательством;

➤ с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой Российской Федерации;

➤ с возникновением иных обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате соответствующего налога или сбора.

Обязанность налогоплательщика по уплате налога считается исполненной:

➤ с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа;

- с момента отражения на лицевом счете организации, которой открыт лицевой счет, операции по перечислению соответствующих денежных средств в бюджетную систему РФ;
- со дня внесения физическим лицом в банк, кассу местной администрации либо в организацию федеральной почтовой связи наличных денежных средств для их перечисления в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства;
- со дня вынесения налоговым органом решения о зачете сумм излишне уплаченных или сумм излишне взысканных налогов, пеней, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате соответствующего налога;
- со дня удержания сумм налога налоговым агентом, если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика возложена на налогового агента;
- со дня уплаты декларационного платежа в соответствии с федеральным законом об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами.

3.3. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов

3.3.1. Самостоятельное исполнение обязанности по уплате налогов и сборов

Согласно смыслу, заложенному в НК РФ, налогоплательщик обязан самостоятельно – лично, через своего поручителя или путем удержания налоговым агентом – в срок, не позднее установленного, исполнить обязанность по уплате налога и/или сбора.

Действия налогоплательщика при исполнении им налоговой обязанности:

- 1) исчисление налога;
- 2) уплата налога и/или сбора.

Рассмотрим каждый из этих шагов.

НК РФ предусматривает возможности исчисления налога:

- налогоплательщиком самостоятельно;
- налоговым агентом;
- налоговым органом.

Самостоятельное исполнение обязанности по уплате налога или сбора является процедурой универсального применения и поэтому не требует специального подтверждения соответствующей

нормой законодательства о налогах и сборах. Расчет налога налоговым агентом или налоговым органом производится в случаях, предусмотренных и специально оговоренных налоговым законодательством.

Исчисление налога основывается на его параметрах, предусмотренных налоговым законодательством, а именно налоговая база, налоговая ставка, налоговый период, налоговые льготы и т. д. Результатом расчета будет являться сумма налога, подлежащая уплате в бюджет. Эта сумма налога находит свое отражение либо в декларации, представленной налогоплательщиком, либо в уведомлении, полученном налогоплательщиком от ФНС.

Уплата налога и/или сбора может быть произведена следующими способами:

- самостоятельно налогоплательщиком;
- через налогового агента.

Уплата налога и/или сбора налогоплательщиком очевидна и не требует какого-либо обсуждения.

Уплата налога через налогового агента означает, что определенные действия, а именно:

- исчисление налога;
- его удержание из сумм, подлежащих перечислению налогоплательщику;
- перечисление налога в бюджет

осуществляются налоговым агентом, и налогоплательщик получает доход уже с вычтенной суммой налога. При этом налоговый агент несет всю полноту ответственности за правильность исчисления налога и своевременность его перечисления в бюджет.

3.3.2. Принудительное исполнение обязанности по уплате налогов и сборов

Неисполнение или ненадлежащее исполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налога и/или сбора является основанием для принятия со стороны уполномоченных органов принудительных мер в отношении налогоплательщика для исполнения им обязанности по уплате налога и/или сбора. Последовательность применения в отношении налогоплательщика принудительных мер:

- 1) направление налоговым органом налогоплательщику требования об уплате налога и/или сбора;

2) применение мер принудительного исполнения обязанности по уплате налога, в том числе:

- *взыскание налога и/или сбора за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке;*
- *взыскание налога и/или сбора за счет имущества налогоплательщика.*

Принудительный порядок исполнения обязанности по уплате налога и/или сбора регулируется *ст.46, 47, 48 НК РФ*.

3.3.2.1. Порядок предъявления требования об уплате недоимки по налогам и сборам

Порядок предъявления требования изложен в *гл.10 НК РФ «Требование об уплате налогов и сборов»*.

Содержание требования как инструмента принуждения к уплате налога, а также сроки направления требования изложены в *ст.69 НК РФ «Требование об уплате налога и сбора»* и в *ст.70 НК РФ «Сроки направления требования об уплате налога и сбора»*.

Требование об уплате налога – это извещение, направленное налогоплательщику о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога. Оно направляется налогоплательщику при наличии у него недоимки по налогам, штрафам и пени.

Требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки.

Если недоимка выявлена в результате налоговой проверки, то оно – требование – должно быть направлено налогоплательщику в течение 10-ти дней с даты вступления в силу соответствующего решения.

Требование содержит в себе:

- сведения о сумме задолженности по налогу, размере пеней, начисленных на момент направления требования;
- срок уплаты налога, установленного законодательством о налогах и сборах;
- срок исполнения требования;
- меры по взысканию налога и состав обеспечительных мер;
- предупреждение об обязанности налогового органа в случае неуплаты сумм недоимки, пеней и штрафов в полном объеме

в установленный срок направить материалы в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Порядок предъявления налогоплательщику требования об уплате налога и/или сбора, а также пени и штрафа следующий:

1) требование должно быть направлено налогоплательщику не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки по налогу и/или сбору;

2) требование должно быть вручено под роспись налогоплательщику или его законному (уполномоченному) представителю;

3) при невозможности передачи требования непосредственно налогоплательщику или его законному (уполномоченному) представителю оно отправляется по почте заказным письмом.

Требование об уплате налога должно быть исполнено в течение 8-ми дней с даты его получения. Вместе с тем в требовании может быть указан более продолжительный период времени для уплаты налога. В случае направления требования по почте заказным письмом оно считается полученным по истечении 6-ти дней с даты направления заказного письма.

3.3.2.2. Порядок взыскания недоимки по налогам, пеням, штрафам

При неисполнении налогоплательщиком требования об уплате налога и/или сбора по отношению к нему принимаются принудительные меры, предусмотренные *ст.46÷48 НК РФ*. В этом случае органы ФНС совершают следующие действия:

1) не позднее 60 дней после истечения срока исполнения требования об уплате налога и/или сбора принимается решение о взыскании неуплаченных сумм налога, сбора, пени или штрафа, которое является основанием для бесспорного взыскания;

2) на основании решения к расчетным счетам налогоплательщика направляется инкассовое поручение (распоряжение) на списание денежных средств, которое подлежит исполнению банком в очередности, установленной гражданским законодательством.

Решение о взыскании неуплаченных сумм налога, сбора, пени или штрафа, принятое органами ФНС, должно быть доведено до сведения налогоплательщика в срок не позднее 5 дней после его вынесения. При недостаточности средств в кассе и на расчетных счетах в банках налогоплательщика для погашения недоимки по

налогам, сборам, пеням и штрафам взыскание накладывается на его имущество.

В общем виде последовательность действий по взысканию недоимки по налогам, сборам, пеням и штрафам, предусмотренная **ст.46÷48 НК РФ**, следующая.

1. Погашение задолженности налогоплательщика за счет денежных средств (наличных, на счетах в банках и электронных денежных средств). Для этого органы ФНС направляют в банк налогоплательщика решение о списании в адрес бюджета соответствующих сумм.

2. При недостаточности средств в кассе налогоплательщика и на его расчетных счетах органы ФНС погашают задолженность налогоплательщика за счет его имущества. Очередность изъятия имущества исполняется в следующем порядке:

2.1) изымается имущество, непосредственно не участвующее в производстве продукции (товаров), в частности ценные бумаги, валютные ценности, непромышленные помещения, легковой автотранспорт, предметы дизайна служебных помещений;

2.2) изымается готовая продукция, а также иные материальные ценности, не участвующие и/или непредназначенные для непосредственного участия в производстве;

2.3) изымается сырье и материалы, предназначенные для непосредственного участия в производстве, а также станки, оборудование, здания, сооружения и другие основные средства;

2.4) изымается имущество, переданное по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;

2.5) изымается прочее имущество, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования индивидуальным предпринимателем или членами его семьи, определяемое в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Действия органов ФНС по реализации мер взыскания в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей регули-

руются *ст.47 НК РФ*, в отношении физического лица – *ст.48 НК РФ*.

3.4. Способы обеспечения исполнения налоговой обязанности

Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и/или сборов представляют собой совокупность мер правового воздействия, которые обеспечивают исполнение обязанности по уплате налогов и сборов.

Налоговый кодекс РФ (*гл.11 НК РФ*) содержит исчерпывающий перечень рассматриваемых способов, а именно:

- залог имущества (*ст.73 «Залог имущества» НК РФ*);
- поручительство (*ст.74 «Поручительство» НК РФ*);
- начисление пени (*ст.75 «Пени» НК РФ*);
- приостановление операций по счетам в банке (*ст.76 НК РФ «Приостановление операций по счетам в банках, а также переводов»*);
- наложение ареста на имущество налогоплательщика (*ст.77 НК РФ «Арест имущества»*).

3.4.1. Залог имущества

Залог имущества оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. Залогодателем может выступить сам налогоплательщик или плательщик сбора, а также третье лицо.

При неисполнении налогоплательщиком обязанности по уплате причитающихся сумм налога или сбора и соответствующих пеней налоговый орган осуществляет исполнение этой обязанности за счет стоимости заложенного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации.

Предметом залога может быть имущество, в отношении которого может быть установлен залог по гражданскому законодательству Российской Федерации. Предметом залога не может быть предмет залога по другому договору.

Заложенное имущество может оставаться у залогодателя либо передаваться за счет средств залогодателя налоговому органу (залогодержателю) с возложением на него обязанности по обеспечению сохранности заложенного имущества.

Совершение каких-либо сделок в отношении заложенного имущества, в том числе сделок, совершаемых в целях погашения сумм задолженности, может осуществляться только по согласованию с залогодержателем.

3.4.2. Поручительство

Обязанность по уплате налогов может быть обеспечена поручительством. Поручителем вправе выступать юридическое или физическое лицо. По одной обязанности по уплате налога допускается одновременное участие нескольких поручителей. При этом поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не исполняет эту обязанность в установленные сроки.

Поручительство оформляется договором между налоговым органом и поручителем.

Принудительное взыскание налога и причитающихся пеней с поручителя производится налоговым органом в судебном порядке.

В случае исполнения поручителем за налогоплательщика обязанности по уплате налога к нему – поручителю – переходит право требовать от налогоплательщика уплаченных за него сумм, а также проценты по этим суммам и возмещения убытков, понесенных в связи с исполнением обязанности за налогоплательщика.

3.4.3. Пени

Пени – это денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Пени начисляются и уплачиваются независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, а также:

- уплачиваются одновременно с уплатой сумм налога и сбора или после уплаты таких сумм в полном объеме;
- могут быть взысканы принудительно за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банке, а также за счет иного

имущества налогоплательщика в порядке, предусмотренном *ст.46÷48 НК РФ*.

3.4.4. Приостановление операций по счетам в банках

Приостановление операций по счетам в банках означает прекращение банком всех расходных операций по всем расчетным счетам налогоплательщика. Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке принимается руководителем налогового органа или его заместителем, направившим требование об уплате налога, в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога.

3.4.5. Арест имущества

Арестом имущества в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога признается действие налогового органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества.

Арест имущества может быть полным или частичным. Аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налога.

Вопросы для самоконтроля

- 1. Изложите порядок возникновения, исполнения и прекращения обязанности по уплате налогов и сборов.*
- 2. Порядок предъявления требования об уплате налогов и сборов, его содержание.*
- 3. Обеспечение обязанности исполнения по уплате налогов и сборов: залог имущества, поручительство, пени, арест имущества, приостановление операций по счетам в банках.*

Тема 4. Налоговая декларация и порядок декларирования информации об обязанности по уплате налогов

4.1. Налоговая декларация

Налоговая декларация является одной из форм налогового контроля, предусмотренной Налоговым кодексом РФ. Основным смыслом налоговой декларации заключается в том, что налогоплательщик самостоятельно публично объявляет информацию о своих объектах налогообложения и соответственно публично объявляет налоги и их суммы, которые он собирается оплатить по итогам очередного налогового периода. При этом публичность декларирования этой информации возлагает на налогоплательщика всю полноту ответственности за ее достоверность.

Согласно **ст.80 НК РФ** **налоговая декларация** – это письменное заявление или заявление в электронном виде налогоплательщика (налогового агента) об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога, авансового платежа, если он предусмотрен к платежу по конкретному налогу, и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком.

По сбору в отличие от налога представляется его расчет в порядке и форме, предусмотренном как для налога. Расчет сбора представляется в случаях, предусмотренных частью второй настоящего Кодекса применительно к каждому сбору

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

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 (расчет) представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) по установленной форме на бумажном носителе или по установленным форматам в электронном виде.

Налоговая декларация (расчет) может быть представлена налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговый орган лично или через представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана в электронном виде.

При отправке налоговой декларации (расчета) 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**.

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

Налоговая декларация (расчет) представляется в установленные законодательством о налогах и сборах сроки.

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

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

4.2. Порядок внесения изменений в налоговую декларацию

Обязанность декларирования сведений об объектах налогообложения возлагается на налогоплательщиков и налоговых агентов. Однако при формировании налоговой декларации налогоплательщиком могут быть допущены ошибки, не отражены или отражены не полностью сведения об объектах налогообложения и соответственно суммах налогов, подлежащих уплате в бюджет. В этом случае налогоплательщик обязан внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию. Эта обязанность в равной мере распространяется и в отношении налогового агента.

Правила внесения уточнений в налоговые декларации применяются также в отношении уточненных расчетов сборов и распространяются на плательщиков сборов

Порядок внесения изменений в налоговую декларацию регулируется *ст.81 НК РФ «Внесение изменений в налоговую декларацию»*.

Налоговая декларация, в которую были внесены уточнения и изменения, вследствие обнаруженных налогоплательщиком ошибок, неотраженных сведений или отраженных не полностью, называется *уточненной декларацией*. Уточненная налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту учета. Количество уточненных деклараций, которые налогоплательщик может представить в налоговый орган, Налоговым кодексом не ограничивается.

Порядок внесения изменений в налоговую декларацию и порядок предоставления уточненной декларации следующий:

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

2. Если недостоверные сведения, ошибки, обнаруженные налогоплательщиком в налоговой декларации самостоятельно, и эти ошибки и недостоверные сведения не приводят к занижению суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, то уточненная налоговая декларация, представленная после истечения установленного срока

подачи декларации, не считается представленной с нарушением срока.

3. Если уточненная налоговая декларация представлена 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 обнаружения 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.

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

- до момента выявления налоговым органом не отражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога;

- до момента назначения выездной налоговой проверки по данному налогу за данный период, при условии, что до представления уточненной налоговой декларации налогоплательщик уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени;

- 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.

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.

Однако уточненный расчет, представляемый налоговым агентом в налоговый орган, должен содержать данные только в отношении тех налогоплательщиков, в отношении которых обнаружены

факты не отражения или не полного отражения сведений, а также ошибки, приводящие к занижению суммы налога.

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

Вопросы для самоконтроля

1. Изложите смысл и назначение декларации как формы налогового контроля.

2. Изложите порядок представления налоговой декларации в налоговые органы.

3. Дайте определение налоговой декларации, предусмотренное ст. 80 Налогового кодекса РФ.

4. Изложите порядок внесения изменений в налоговую декларацию.

5. Перечислите ситуации, в которых налогоплательщик освобождается от ответственности при внесении изменений в декларацию и подаче в налоговые органы уточненной декларации.

Тема 5. Виды налоговых проверок и организация их проведения

5.1. Налоговые проверки: их виды, цели и задачи

Согласно *ст.82 НК РФ* налоговые проверки являются одной из форм налогового контроля.

В общем виде налоговую проверку представляется возможным определить как вид деятельности налоговых органов по контролю за соблюдением плательщиками налогов, плательщиками сборов или налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах.

Такое понимание содержания налоговых проверок позволяет понять цели и задачи их проведения:

- 1) соблюдение налогового законодательства Российской Федерации;
- 2) проверка правильности начисления налогов и сборов, подлежащих уплате в государственный бюджет Российской Федерации;
- 3) выявление полноты и своевременности уплаты налогов и сборов;
- 4) выявление и предупреждение нарушений налогового законодательства.

Право и обязанность налоговых органов проводить налоговые проверки закреплено *пп.2 п.1 ст.31, ст.87 НК РФ* и *п.3 ст.7 Федерального закона от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»* налоговые органы имеют право проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК РФ.

Налоговым Кодексом РФ (*ст.87 НК РФ*) предусмотрены два вида налоговых проверок: камеральные и выездные.

Развитие форм экономических и финансовых взаимоотношений между налогоплательщиками обусловило введение с 2012 г. в Налоговый Кодекс нового вида налоговых проверок – проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Целью этих налоговых проверок является контролирование правильности исчисления и уплаты налогов при трансфертном ценообразовании.

Виды налоговых проверок, предусмотренных Налоговым Кодексом РФ, представлены на схеме 2.

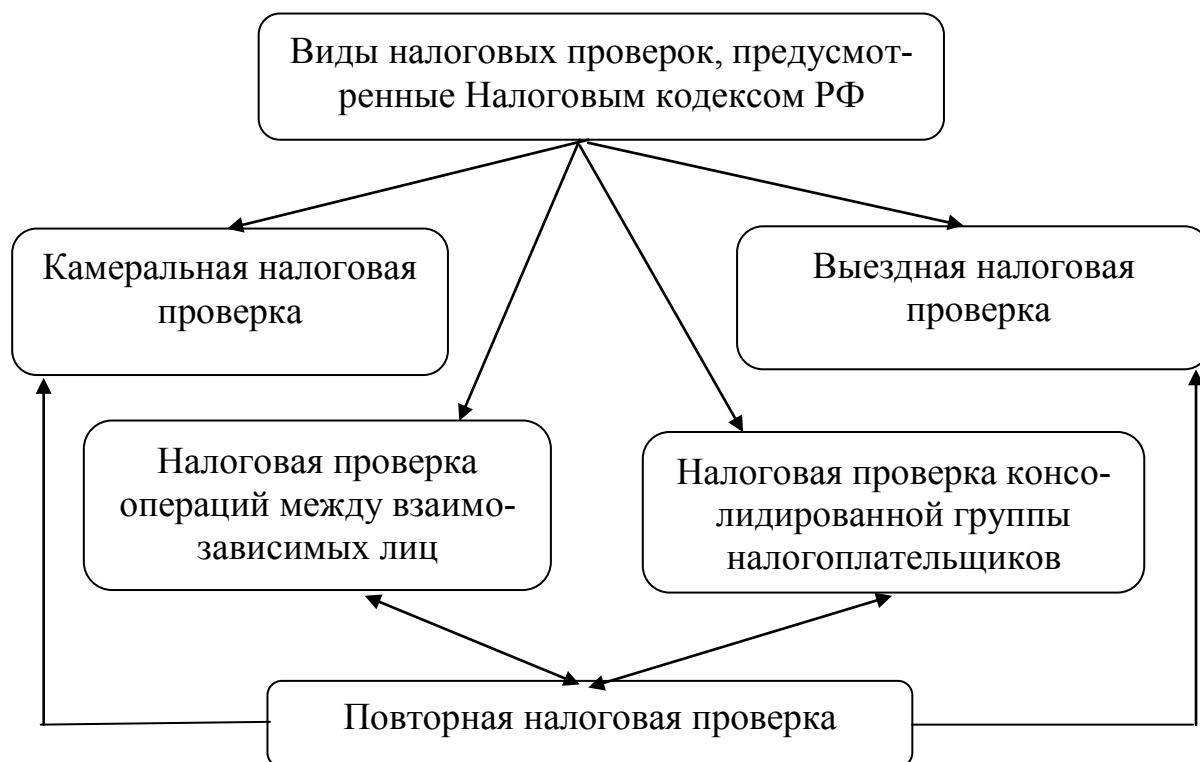


Схема 2. Виды налоговых проверок, предусмотренных НК РФ

Камеральная налоговая 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.

Как правило, камеральная проверка проводится в следующих случаях:

- если налогоплательщик воспользовался правом на налоговые льготы;
- если налогоплательщик заявил при сдаче декларации по НДС на возмещение налога из бюджета;
- прочие стандартные случаи.

Камеральная налоговая проверка характеризуется следующими особенностями:

- проверка проводится без вынесения специального решения;
- проверка проводится на территории налогового органа;

- срок проверки составляет 3 месяца со дня предоставления декларации (расчета) по налогу или налогам;
- проверка не приостанавливается и не продлевается;
- проверка может быть проведена как в отношении конкретной декларации, так и в отношении всех деклараций (расчетов) без исключения;
- в рамках проверки налоговый орган не имеет право на истребование у налогоплательщика документов, за исключением случаев, установленных *ст.88 НК РФ*.

Выездная налоговая проверка представляет собой комплекс действий по проверке первичных учетных и иных бухгалтерских документов налогоплательщика, бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций, хозяйственных и иных договоров, актов о выполнении договорных обязательств, внутренних приказов, распоряжений, протоколов, любых других документов.

Выездная налоговая проверка характеризуется следующими особенностями:

- проверка проводится на основании соответствующего решения руководителя налогового органа или его уполномоченного заместителя;
- проверка проводится на территории налогоплательщика за исключением случаев невозможности предоставления налогоплательщиком рабочих мест на время проверки;
- проверка проводится по одному или нескольким налогам за определенный в решении период времени;
- продолжительность налоговой проверки составляет 2 месяца;
- налоговая проверка может быть продлена до 4 или 6 месяцев;
- налоговая проверка может быть приостановлена;
- в ходе ее проведения налоговый орган вправе применить в отношении проверяемого налогоплательщика всю совокупность мероприятий налогового контроля, предусмотренную Налоговым Кодексом, а именно: осмотр, истребование документов, экспертиза и т. д.;
- очередная налоговая проверка по одним и тем же налогам не может быть проведена ранее, чем через 3 года с момента окончания предыдущей выездной налоговой проверки.

Порядок проведения камеральной налоговой проверки установлен **ст.88 НК РФ**, порядок проведения выездной налоговой проверки установлен **ст.89, 89.1 НК РФ**.

С 01.01.2012 Налоговым кодексом РФ предусмотрен новый вид налоговых проверок – проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

Этот вид налоговых проверок характеризуется следующими особенностями:

- проверка проводится на территории налогового органа;
- проверка назначается соответствующим решением руководителя налогового органа;
- продолжительность проверки – до 6 месяцев;
- проверка может продлена до 12 месяцев;
- проверка не может быть приостановлена;
- проверка проводится в отношении правильности исчисления и уплаты налогов по сделкам, признаваемым контролируруемыми;
- проверкой может быть охвачен период, не превышающий трех лет предыдущих году проверки;
- проверке могут быть подвергнуты только налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц, налог на добычу полезных ископаемых, налог на добавленную стоимость.

Кроме перечисленных проверок Налоговый кодекс РФ допускает возможность проведения повторной налоговой проверки (**п.10 ст. 89 НК РФ**). В отличие от предыдущих трех проверок повторная налоговая проверка, как правило, носит контрольный характер и назначается к проведению вышестоящим налоговым органом. Цель повторной налоговой проверки – контроль за деятельностью налогового органа, проводившего камеральную или выездную налоговые проверки. Повторная налоговая проверка может быть проведена в рамках контроля по результатам камеральной, выездной проверок, а также проверки операций между взаимозависимыми лицами.

На практике перечисленные виды налоговые проверки принято различать по их содержанию. В частности, различают следующие типы налоговых проверок:

- встречная проверка;
- сплошная проверка;
- выборочная проверка;

- комплексная проверка;
- целевая проверка.

Встречная проверка – это сопоставление разных экземпляров одного и того же документа, но у разных источников. Исходя из ее сущности, встречная проверка применима по отношению к документам, которые оформляются в нескольких экземплярах. К их числу относятся документы, которыми оформляются поступление или отпуск материальных ценностей (накладные, счета-фактуры и т. д.). Экземпляры документов находятся либо в различных организациях, либо в разных структурных подразделениях налогоплательщика. При условии правильного отражения хозяйственной деятельности, разные экземпляры документа имеют одно и то же содержание. Несовпадение этих данных свидетельствует о возможном налоговом правонарушении.

Сплошная налоговая проверка – это проверка всех документов организации без каких-либо ограничений или исключений. Эти проверки, как правило, проводятся в организациях с небольшим объемом документации, либо в организациях, в которых требуется восстановление учета.

Выборочная налоговая проверка – это проверка, предусматривающая проверку исчисления и уплаты отдельных видов налогов.

Комплексная налоговая проверка предполагает охват всей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика и предусматривает проверку всех вопросов соблюдения налогового законодательства.

Целевая налоговая проверка предусматривает проверку соблюдения налогового законодательства по отдельным направлениям финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика или определенным финансово-хозяйственным операциям (по проведению взаиморасчетов с поставщиками и потребителями, по внешне-экономическим операциям и т. п.). Как вид самостоятельной налоговой проверки целевая налоговая проверка проводится крайне редко. Чаще всего ее проводят в ходе комплексных или выборочных проверок, но в отдельных случаях могут быть проведена как самостоятельная налоговая проверка.

5.2. Оценка вероятности проведения налоговой проверки

Налоговые проверки являются основной формой налогового контроля со стороны государства в отношении налогоплательщиков. Проведение налоговых проверок предполагает и требует определенной систематизации. С этой целью Приказом ФНС РФ от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ утверждена Концепция системы планирования выездных налоговых проверок (далее по тексту – Концепция), в которой разъяснены обстоятельства назначаются налоговые проверки. Информация о критериях и порядке отбора налогоплательщиков для проведения в отношении них налоговой проверки изложена в приложениях к названному приказу.

В частности,

- в Приложении № 1 изложена сама Концепция системы планирования выездных налоговых проверок;

- в Приложении № 2 содержатся Общеизвестные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок (далее – Общеизвестные критерии оценки рисков);

- в Приложениях № 3, 4 и 5 содержатся расчетные показатели для сравнения и рекомендуемая форма пояснительной записки, которые относятся к отдельным критериям оценки рисков.

Целью Концепции является создание единой системы планирования налоговых проверок, повышения налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков.

Рассматриваемая Концепция ориентирована на регулирование выездных налоговых проверок. Однако ее положения в полной мере распространяются и на камеральные проверки. Это объясняется тем, что и выездные проверки, и камеральные нацелены на выявление и пресечение нарушений законодательства о налогах и сборах и предупреждение налоговых правонарушений.

Согласно положениям Концепции, планирование проведения налоговых проверок основывается на определенных принципах. К ним относятся:

- 1) создание режима наибольшего благоприятствования для добросовестных налогоплательщиков;

2) своевременность реагирования на признаки возможного совершения налоговых правонарушений;

3) неотвратимость наказания налогоплательщиков в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах;

4) обоснованность выбора объектов проверки.

В соответствии Концепцией выбор объектов для проведения налоговых проверок построен на целенаправленном отборе, тщательном и постоянно проводимом всестороннем анализе всей имеющейся у налоговых органов информации о каждом объекте независимо от его формы собственности и сумм налоговых обязательств, поступающей в налоговые органы из внутренних и внешних источников.

К информации из внутренних источников относится информация о налогоплательщиках, полученная налоговыми органами самостоятельно в процессе выполнения ими функций, возложенных на налоговую службу.

К информации из внешних источников относится информация о налогоплательщиках, полученная налоговыми органами в соответствии с действующим законодательством или на основании соглашений по обмену информацией с контролирующими и правоохранительными органами, органами государственной власти и местного самоуправления, а также иная информация, в том числе общедоступная.

Приоритетными для включения в план выездных налоговых проверок являются те налогоплательщики, в отношении которых у налогового органа имеются сведения об их участии в схемах ухода от налогообложения или схемах минимизации налоговых обязательств, и (или) результаты проведенного анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика свидетельствуют о предполагаемых налоговых правонарушениях.

Проводимый с целью отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок анализ финансово-экономических показателей их деятельности содержит несколько уровней, в том числе:

➤ анализ сумм исчисленных налоговых платежей и их динамики, который позволяет выявить налогоплательщиков, у которых уменьшаются суммы начислений налоговых платежей;

‣ анализ сумм уплаченных налоговых платежей и их динамики, проводимый по каждому налогу (сбору) с целью контроля за полнотой и своевременностью перечисления налоговых платежей;

‣ анализ показателей налоговой и/или бухгалтерской отчетности налогоплательщиков, позволяющий определить значительные отклонения показателей финансово-хозяйственной деятельности текущего периода от аналогичных показателей за предыдущие периоды или же отклонения от среднестатистических показателей отчетности аналогичных хозяйствующих субъектов за определенный промежуток времени, а также выявить противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, и (или) несоответствие информации, которой располагает налоговый орган;

‣ анализ факторов и причин, влияющих на формирование налоговой базы.

В случае выбора объекта для проведения налоговой проверки налоговый орган также определяет целесообразность проведения налоговых проверок контрагентов и/или аффилированных лиц проверяемого налогоплательщика.

Концепция предполагает, что вероятность проведения налоговой проверки оценивается не только органами ФНС, но и самим налогоплательщиком. При этом органы ФНС стремятся к обоснованному отбору налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок, а налогоплательщики стремятся к исполнению своих налоговых обязательств. Поэтому в рассматриваемую Концепцию заложены критерии, которые позволяют налогоплательщикам самостоятельно провести оценку рисков проведения в отношении них налоговой проверки.

В качестве этих критериев утверждены следующие критерии:

1) налоговая нагрузка у налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности);

2) отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов;

3) отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период;

4) опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг);

5) выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации;

6) неоднократное приближение к предельному значению установленных Налоговым кодексом Российской Федерации величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы;

7) построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели);

8) непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности;

9) неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения («миграция» между налоговыми органами);

10) значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики;

11) ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

Постоянный мониторинг налогоплательщиком оценки рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности позволит ему своевременно оценить налоговые риски и уточнить свои налоговые обязательства.

5.3. Методика оценки вероятности проведения налоговой проверки

Методика расчета критериев оценки вероятности проведения налоговой проверки в отношении конкретного налогоплательщика может применяться как налоговыми органами, так и налогоплательщиками в целях определенного самоконтроля. Излагаемая далее методика является приложением к Приказу ФНС РФ от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ об утверждении Концепции системы выездных налоговых проверок и потому носит официальный характер.

В основе показателей, которые используются в качестве критериев оценки вероятности проведения налоговой проверки, лежит правило средних величин. Оно заключается в том, что любая средняя величина является по своему содержанию обобщающим показателем, характеризующим типический уровень какого-либо явления, то есть нечто, присущее всем единицам определенной совокупности объектов.

Отклонение у какого-либо объекта индивидуальных значений показателей от их средних значений означает, что этот объект обладает свойствами, которые существенно отличаются от этих же свойств, характерных для данной совокупности аналогичных объектов.

На практике это означает следующее.

Определенный вид хозяйственной деятельности может быть описан определенными показателями, например, средняя заработная плата, рентабельность и др., среднее значение которых будет в целом характеризовать этот вид деятельности. Существенное отклонение у какого-либо объекта значений этих показателей от их средних величин будет свидетельствовать о процессах, требующих изучения. Применительно к оценке вероятности проведения налоговой проверки, отклонения подобного рода следует понимать, что именно налоговая проверка позволит сделать вывод о случайности таких отклонений или они являются результатом целенаправленных действия налогоплательщика и насколько эти его действия соответствуют законодательству.

Именно на изучении отклонений индивидуальных показателей, присущих налогоплательщику, от средних их значений и построена методика оценки вероятности проведения налоговой проверки.

Критерий 1. *Налоговая нагрузка у налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности)*

Этот критерий применяется в отношении налогоплательщиков, применяющих общий режим налогообложения. Однако при расчете налоговой нагрузки в расчет не принимаются взносы в Пенсионный фонд РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования, Федеральный фонд социального страхования, а также нало-

ги, которые организация удерживает и перечисляет в бюджет, выступая налоговым агентом (НДФЛ, НДС и прибыль).

Налоговая нагрузка $H_{\text{нгр}}$ рассчитывается по формуле

$$H_{\text{нгр}} = \frac{H_{\text{упл}}}{V} \times 100, \quad (1)$$

где $H_{\text{упл}}$ – налоги, уплаченные налогоплательщиком в налоговом (отчетном) периоде, руб.;

V – выручка от реализации товаров, работ и/или услуг в налоговом (отчетном) периоде, руб.;

Пример 2

Организация «ХХХ» занимается производством и реализацией резиновых и пластмассовых изделий. За отчетный налоговый период организация «ХХХ» получила выручку в размере 24 430 000 руб. При этом организацией было уплачено 762 900 руб. Соответственно налоговая нагрузка равна 3,12%.

По данным территориальных органов ФНС в регионе, в котором ведет свою деятельность налогоплательщик, средняя налоговая нагрузка на аналогичные предприятия в отчетном налоговом периоде составила 4,6%. Следовательно, налоговая нагрузка у налогоплательщика ниже ее среднего уровня, и поэтому вероятность налоговой проверки возрастает.

Однако анализ структуры произведенной и реализованной продукции показал, что организация «ХХХ» стала производить новый вид продукции и в целях закрепления ее позиций на рынке в отчетном налоговом периоде продавала ее с минимальной наценкой. По этой причине налоговая нагрузка у налогоплательщика снизилась. Объем реализованной продукции с минимальной наценкой составил 8 975 000 руб. Без учета этой продукции налоговая нагрузка на налогоплательщика равна 4,63%.

Таким образом, у налоговой инспекции нет оснований подозревать организацию «ХХХ» в занижении налогов и рассматривать ее в качестве потенциального объекта для проведения налоговой проверки.

Критерий 2. Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов

Следующим критерием, который является основанием для проведения налоговой проверки – получением налогоплательщиком убытка в течение нескольких календарных лет при отсутствии каких-либо тенденций к его погашению. С точки зрения органов ФНС наличие таких убытков является наиболее вероятным признаком искажения показателей хозяйственной деятельности с целью занижения налогов.

Пример 3

Организация «XXX» в течение последних 2-х календарных лет получала убыток.

Налоговая инспекция предложила Организации «XXX» объяснить происхождение этих убытков.

Выполняя требование налоговой инспекции, организация проанализировала свои расходы и доходы и пришла к выводу о том, что полученный убыток вызван проведением стратегии развития, требующей крупных инвестиций. Эти выводы налогоплательщик изложил в своем ответе налоговой инспекции.

В частности, налогоплательщик отметил следующее:

1. Организация в течение последних 2-х лет осваивала производство нового вида продукции и соответственно развивала новое направление продаж.

2. Достижение поставленной цели потребовало увеличение штата сотрудников, что повлекло увеличение расходов на оплату труда. Кроме этого возникла необходимость увеличить транспортные расходы, расходы на исследовательскую работу, аренду помещений и т. д.

Налоговая инспекция приняла объяснения и в план проверок на очередной год организацию «XXX» не включил.

Критерий 3. Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период

Этот критерий относится в основном к налогу на добавленную стоимость и акцизам, так как конструкции этих налогов предусматривают применение системы налоговых вычетов.

Численное значение этого критерия $d_{\text{выч}}$ рассчитывается на основании данных налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость путем деления суммы вычетов $\text{НДС}_{\text{выч}}$ (раздел 3

стр. 190) к начисленной сумме налога $НДС_{начисл}$ (раздел 3 стр. 110), умноженное на 100%, то есть

$$d_{выч} = \frac{НДС_{выч}}{НДС_{начисл}} \times 100\%. \quad (2)$$

Полученный результат сравнивается со средним значением рассматриваемого критерия по региону. Расчет значения рассматриваемого критерия проводится в динамике. Это позволит сделать более объективный вывод о налоговой загруженности налогоплательщика по НДС.

В случае если значение рассматриваемого критерия будет выше среднего значения, характерного для данного вида деятельности в конкретном регионе, и будет наблюдаться четкая тенденция к росту доли вычетов по НДС, то установленные факты будут являться основанием для принятия налоговой инспекцией решения о проведении налоговой проверки налогоплательщика. По состоянию на 01.01.2016 средним уровнем считалась доля вычетов по НДС в размере 88,1%. Вся необходимая информация публикуется на веб-сайтах налоговых служб регионов.

Пример 4

Организация «XXX» в 201_ г. представила в налоговую инспекцию декларации по налогу на добавленную стоимость. Налоговая инспекция на основании этих деклараций рассчитала соотношение между вычетами по НДС и начисленным НДС. Исходные данные для этого расчета и его результаты представлены в таблице 1.

Таблица 1

Соотношение вычетов по НДС и начисленного НДС по организации «XXX» в 201_ г.

Показатель	I квартал	II квартал	III квартал	IV квартал
Вычеты по НДС, руб.	790 650	815 354	842 765	866 384
Начисленный НДС, руб.	888 787	884 332	908 152	927 605
Соотношение вычетов по НДС и начисленного НДС, %	88,95	92,2	92,8	93,4

Среднее значение соотношения между вычетами по НДС и начисленным НДС равно 88,1%. Расчетные значения этого показателя выше среднего величины и оно имеет тенденцию к росту.

На основании этих данных налоговая инспекция, планируя свои налоговые проверки, может внести в этот план организацию «ХХХ» с целью проверки правильности и обоснованности исчисления НДС.

В свою очередь, налогоплательщик может сделать два шага.

Во-первых, направить в налоговую инспекцию объяснение причин роста вычетов по НДС. Например, причиной такого роста может опережающий темп роста закупок сырья, материалов и прочих расходов.

Во-вторых, руководство организации «ХХХ» для того, чтобы не привлекать внимание налоговой инспекции, может принять решение о предъявлении вычетов по НДС на таком уровне, который позволил бы обеспечить соотношение между ними и начисленным НДС, соответствующего средней величине по региону.

Критерий 4. Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг).

Применение данного критерия основано на предположении о том, что эффективной экономикой предпринимательства считается экономика, при которой:

- 1) доходы в абсолютном исчислении превышают расходы;
- 2) рост доходов опережает рост расходов.

На практике применение рассматриваемого критерия предусматривает проверку следующего соотношения:

$$T_{\text{р}}^{\text{нал}} \leq T_{\text{д}}^{\text{нал}}, \quad (3)$$

где $T_{\text{р}}^{\text{нал}}$ – темпы роста налоговых расходов;

$T_{\text{д}}^{\text{нал}}$ – темпы роста налоговых доходов

Основное правило при рассмотрении этого критерия: **налоговые расходы не должны расти быстрее налоговых доходов.**

Темпы роста расходов и доходов рассчитываются как отношение текущего значения показателя к базовому уровню. Налоговые доходы и расходы определяются из соответствующих разделов и строк декларации по налогу на прибыль.

Пример 5

При планировании выездных налоговых проверок налоговая инспекция на основе налоговых деклараций по налогу на прибыль проанализировала динамику доходов и расходов организации «XXX». Исходные данные и расчетные показатели представлены в таблице 2.

Таблица 2

Расчет соотношения темпов роста налоговых доходов и расходов ООО «XXX» за 201... г. и 201... г.

Показатель	Период		Темпы роста показателей	Сопоставление темпов роста
	201... г.	201... г.		
Налоговые доходы	19 368 830	23 685 400	1,223	1,166 ≤ 1,223
Налоговые расходы	15 840 360	18 470 590	1,166	

Темп роста налоговых доходов выше темпа роста налоговых расходов. Следовательно, оснований для включения организации «XXX» по этому критерию в план выездных проверок нет.

В примере приведен расчет темповых на основе относительно короткой динамике соответствующих показателей. На практике же, рассматривая этот критерий для включения организаций в план налоговых проверок, налоговая инспекция может использовать большее количество периодов для расчета необходимых показателей. Это позволит увидеть не только соотношение темпов роста налоговых доходов и расходов, но и изменение пропорций между расходами и доходами. В конечном итоге это будет способствовать принятию более обоснованного решения о включении или, наоборот, не включении налогоплательщика в план выездных налоговых проверок.

Критерий 5. Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации.

Этот критерий основан на том предположении, что величина средней заработной платы по конкретному виду экономической деятельности в пределах субъекта РФ и входящих в него городов и

районов одинакова. Возможный разброс величин средней заработной платы по одному виду экономической деятельности допустим в пределах статистической погрешности (5%).

Если заработная плата, выплачиваемая налогоплательщиком своим работником, ниже ее среднего уровня, характерного для данного вида экономической деятельности, это может быть вызвано как объективными причинами, так и причинами, имеющими противозаконный характер.

Например, к объективным причинам могут быть отнесены неполная занятость персонала, его низкая квалификация, которые и определили снижение среднего уровня заработной платы работников, работающих у конкретного налогоплательщика, по сравнению с ее средним уровнем, характерного для данного вида деятельности.

В то же время наемный персонал может обладать уровнем квалификации, соответствующим требованиям данного вида деятельности, быть занятым полный рабочий день. Кроме этого данные о выручке налогоплательщика свидетельствуют о ее росте. Тем не менее, отчетные данные о заработной плате работников говорят о снижении ее среднего уровня по сравнению с уровнем по организациям, занятым аналогичны видом деятельности. В общем виде это означает, что налогоплательщик-организация в целях снижения налогового бремени, стремится выплачивать заработную плату незаконными формами.

Среднюю заработную плату налоговые органы обычно рассчитывают на основании данных налоговой декларации или расчета авансовых платежей по страховым взносам в Пенсионный фонд РФ. Из этого отчета берется налоговая база. Среднесписочная численность определяется из формы 4-ФСС, поскольку в отчетах в ПФ содержится просто количество работающих человек.

Порядок оценки риска проведения налоговой проверки на основе анализа динамики средней заработной платы приведена в примере 6.

Пример 6

При мониторинге основных показателей деятельности организации «ХХХ» за 201_ г. налоговые органы провели расчет средней заработной у ее работников. Порядок и результаты средней заработной платы представлены в таблице 3.

Таблица 3

Расчет средней заработной платы по организации «ХХХ»
за период с 01 января по 31 декабря 201_ г.

Показатель	Значение показателя по состоянию на	
	1 января	31 декабря
1. Фонд оплаты труда, руб.	367 000	204 000
2. Средняя численность работающих, чел.	20	15
3. Средняя заработная плата, руб./чел.	18 350	13 600

Проведя расчеты средней заработной платы по названной организации, налоговые органы обратили внимание на снижение фонда оплаты труда вообще и средней заработной платы, в частности. При этом средний уровень заработной платы для вида деятельности, которым занимается организация «ХХХ» составляет 18 600 руб.

Следовательно, организация «ХХХ» с точки зрения налоговых органов представляет интерес для проведения у этой организации налоговой проверки.

Критерий 6. Неоднократное приближение к предельному значению установленных Налоговым кодексом РФ величин показателей, предоставляющих право применять специальные налоговые режимы.

Согласно разделу VIII.1 НК РФ «Специальные налоговые режимы» к специальным налоговым режимам отнесены:

- единый сельскохозяйственный налог;
- упрощенная система налогообложения;
- единый налог на вмененный доход;
- система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;
- упрощенная система налогообложения на основе патента.

Как известно, специальные налоговые режимы нацелены на поддержание определенной группы предпринимателей и видов деятельности. Эта поддержка проявляется, прежде всего, в возможности применения налоговых режимов с ограниченным количеством налогов, что позволяет существенно сократить количество уплати-

ваемых налогов и соответственно снизить расходы на налоговое администрирование.

Однако применение специальных налоговых режимов возможно при соблюдении определенных условий. Как правило, основными условиями являются определенный уровень выручки, численность наемных работников, стоимость основных средств и т. д.

Например, для единого сельскохозяйственного налога установлено, что доля дохода от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции составляет не менее 70 процентов.

Для применения упрощенной системы налогообложения установлены следующие ограничения:

- доля участия других организаций составляет не более 25 процентов;
- средняя численность работников за налоговый (отчетный) период составляет не более 100 человек.
- остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов составляет не более 100 млн. рублей;
- предельный размер доходов по итогам года не более 60 млн. рублей.

Для прочих видов специальных налоговых режимов Налоговым Кодексом жестких условий их применения не установлено. Поэтому налоговые органы особое внимание уделяют в обоснованности применения единого сельскохозяйственного налога и упрощенной системы налогообложения.

Основным критерием для выбора налогоплательщика, применяющего специальный налоговый режим, в качестве возможного объекта для проведения выездной налоговой проверки является приближение (менее 5 %) к предельным значениям показателей, установленных Налоговым кодексом РФ величин показателей, в качестве оснований, позволяющих применять налоговые спецрежимы.

Налоговая проверка может быть проведена не только на соответствие предельным значениям вышеперечисленных показателей, но и на участие налогоплательщиков, применяющих налоговые спецрежимы, в финансовых схемах по «уходу» от уплаты налогов.

Например, внимание налоговые органы могут обратить свое внимание на налогоплательщика, применяющего налоговые спецрежимы, в следующих случаях:

➤ средняя численность работников за налоговый (отчетный) период стабильно равна 99 чел.;

➤ компания, занимающаяся оптовой торговлей, привлекает дружественную компанию, применяющую упрощенную систему налогообложения, для реализации товара по договору комиссии, причем торговая наценка целиком остается в распоряжении комиссионера и облагается по ставке 6 %;

➤ компания, владеющая торговым центром, сдает в аренду все его площади нескольким налогоплательщикам, применяющим упрощенную системы налогообложения, по минимальной арендной ставке, которые, в свою очередь, сдают эти площади в субаренду по стоимости в несколько раз выше, уплачиваемой ими арендной платы.

Критерий 7. Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели).

В основе этого критерия лежит Постановление Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

В соответствии с этим Постановлением налоговая выгода:

➤ может быть признана необоснованной, если для целей налогообложения учтены операции, проведенные не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера);

➤ не может быть признана обоснованной и в случаях если она получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной деятельности.

Соответственно критерии, по которым судьи арбитражных судов могут прийти к выводу о необоснованности налоговой выгоды, формулируются следующим образом:

➤ невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных им операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически

необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности из-за отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

- учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;

- совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

Как правило, в большинстве случаев рассматриваемый критерий оценки вероятности проведения налоговой проверки касается сделок между взаимозависимыми лицами, то есть те ситуации, в которых один налогоплательщик в силу своего доминирующего положения может воздействовать на процесс ценообразования в сделках в недобросовестных целях.

Однако следует иметь в виду, что сделки между взаимозависимыми лицами всегда являлись объектом внимания налоговых органов и поэтому всегда несли в себе риск стать причиной налоговой проверки. Вместе с тем на практике сделки между взаимозависимыми лицами не всегда несут в себе налоговую недобросовестность.

Критерий 8. *Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности.*

Согласно *пп.4 п.1 ст.31 НК РФ* налогоплательщик, получив уведомление налогового органа, обязан представить в течение пяти дней необходимые пояснения по изложенным в нем вопросам, или внести в отчетность исправления. Основаниями для уведомления могут быть выявленные в ходе камеральной проверки следующие факты:

- ошибки в налоговой декларации (расчете);
- противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах;

➤ несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, имеющимся у налогового органа.

Критерий 9. Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения («миграция» между налоговыми органами)

Периодичность проведения налоговых проверок регулируется Налоговым кодексом. В общих случаях налоговая проверка одного налогоплательщика по конкретному налогу может быть проведена не чаще, чем один раз в три года. Эта норма налогового законодательства позволяет недобросовестным налогоплательщикам прогнозировать вероятность проведения налоговой проверки и соответственно заблаговременно изменять место своего налогового учета. Для этого налогоплательщик меняет адрес своей регистрации, что дает ему основание перейти на учет в другую инспекцию Федеральной налоговой службы. В конечном итоге сроки проведения налоговых проверок начинают исчисляться заново.

Критерий 10. Отклонение показателей рентабельности от уровня рентабельности, характерной для данного вида деятельности

Оценка вероятности проведения налоговой проверки по данному критерию проводится на основании следующих показателей рентабельности:

- рентабельность продаж;
- рентабельность активов.

Полученные данные сравниваются со средними показателями рентабельности по основному виду деятельности налогоплательщика. При существенном отклонении показателей рентабельности у налогоплательщика а меньшую сторону – 10% и более – может быть принято решение о проведении выездной налоговой проверки по налогу на прибыль организаций за соответствующий период. Отраслевую рентабельность можно установить из специальных сборников, публикуемых Федеральной службой государственной статистики.

Порядок расчета значений контролируемых показателей следующий.

1. Рентабельность продаж

Рентабельность продаж рассчитывается как отношение величины финансового результата от продаж к полной себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг, то есть

$$\rho = \frac{П_p}{C_c} \times 100\%, \quad (4)$$

где ρ – рентабельность продаж, %;

$П_p$ – прибыль от продажи товаров, выполнения работ и/или оказания услуг, руб.;

C_c – полная себестоимость товаров, работы и/или услуг, руб.

Пример 7

По данным бухгалтерской отчетности организация «ХХХ» в налоговом (отчетном) периоде получила прибыль от продажи товаров в размере 3 280 000 руб. При этом организация понесла расходы, связанные с производством и реализацией, в размере 31 980 000 руб.

Соответственно рентабельность продаж произведенного товара равна 10,25%. По данным Федеральной службы государственной статистики среднеотраслевой показатель рентабельности продаж для вида деятельности, которым занимается организация «ХХХ» составляет 11,3%.

Отклонение рентабельности продаж в сторону уменьшения по сравнению с его среднеотраслевым значением допускается в пределах 10%. В рассматриваемом условном примере такое отклонение равно

$$(11,3\% - 10,25\%) \times 100 = 9,05\%$$

Несмотря на то, что отклонение рентабельности продаж у организации «ХХХ» от среднеотраслевого уровня близко к его критическому значению, вероятность того, что организация «ХХХ» будет включена в план проведения налоговых проверок, отсутствует.

2. Рентабельность активов

Под рентабельностью активов понимается отношение финансового результата и стоимости активов организации. Стоимость активов рассчитывается как среднеарифметическая величина валюты баланса на начало и на конец налогового периода, то есть расчет ведется по следующей формуле:

$$\rho = \frac{П_p}{(B_{б1} + B_{б2}) / 2} \times 100\%, \quad (5)$$

где $B_{б1}$ – валюта баланса на начало налогового периода, руб.;

$B_{б2}$ – валюта баланса на конец налогового периода, руб.

Пример 8

Прибыль, полученная организацией «ХХХ» в налоговом (отчетном) периоде, равна 3 280 000 руб. Валюта баланса на начало и конец налогового периода 47 772 000 руб. и 59 695 000 руб. соответственно.

Налоговые органы рассчитали рентабельность активов организации «ХХХ», который составил 6,86% и 5,49%. Среднеотраслевой уровень рентабельности для вида деятельности, которым занимается организация «ХХХ», по данным Федеральной службы государственной статистики равен 9,5%. Это означает, что уровень рентабельности активов организации «ХХХ» существенно ниже соответствующего среднеотраслевого значения и, следовательно, эта организация может быть включена в план налоговых проверок.

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

Этот критерий предусматривает изучение и анализ деятельности налогоплательщиков, которые:

- недобросовестно используют возможности снижения налогового бремени;
- непосредственно использует финансово-экономические схемы с целью уклонения от уплаты налогов, то есть схемы, вступающие в противоречие с действующим законодательством.

Налоговые органы и другие уполномоченные органы систематически ведут мониторинг оформления хозяйственных операций с

целью выявления финансово-экономические схем, направленных на уклонение от уплаты налогов.

Например, налогоплательщик в целях снижения налоговой нагрузки включил в цепочку своих хозяйственных договоров организацию, которая не намерена исполнять свои налоговые обязательства. Результат применения такой схемы проявляется в необоснованном росте расходов и, следовательно, в снижении налогооблагаемой прибыли и необоснованном получении вычетов по налогу на добавленную стоимость. При этом организация, которая не намерена выполнять свои налоговые обязательства, формально может прикрывать свои действия действующим законодательством (банкротство и т. д.).

Схемы подобного рода являются объектом пристального внимания налоговых органов и их использование налогоплательщиков существенно повышает вероятность быть включенным в план проведения налоговой проверки.

Наиболее распространенные и часто применяемые схемы ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким хозяйственным риском следующие:

- 1) получение необоснованной налоговой выгоды с использованием фирм-«однодневок»;
- 2) получение необоснованной налоговой выгоды при реализации недвижимого имущества;
- 3) получение необоснованной налоговой выгоды при производстве и реализации алкогольной и спиртосодержащей продукции.

Рассмотрим каждую из перечисленных схем.

1. Получение необоснованной налоговой выгоды с использованием фирм-однодневок.

В общем виде суть схемы заключается в том, что в хозяйственную цепочку включается лицо, которое не намерено исполнять свои налоговые обязательства. Как правило, такими лицами являются фирмы-«однодневки», активным периодом деятельности которых является продолжительность налогового периода. По окончании налогового периода такая фирма либо «бросается», либо искусственно банкротится. Как правило, фирмы-«однодневки» прямо или косвенно подконтрольны получателю необоснованной налоговой выгоды.

Наиболее часто такие фирмы привлекаются для получения необоснованной выгоды по НДС. Механизм реализации таких схем сводится к:

- искусственному завышению расходов за счет заключения хозяйственных договоров с фирмами-«однодневками» и, следовательно, необоснованному получению налоговой выгоды за счет необоснованного завышения налоговых вычетов;

- искусственному завышению добавленной стоимости (наценки) на этапе привлечения фирмы-«однодневки», изъятие этой завышенной добавленной стоимости с последующей ликвидацией как законным, так и незаконным способом фирмы-«однодневки».

2. Получение необоснованной налоговой выгоды при реализации недвижимого имущества.

Схемы с получением необоснованной налоговой выгоды при совершении операций с недвижимостью сводятся к следующим:

- применение вексельных схем при привлечении денежных средств физических лиц в ходе строительства жилой недвижимости;

- применение вексельных схем при привлечении денежных средств физических лиц в ходе строительства жилой недвижимости с обязательным страхованием инвестиционных рисков;

- завуалированная продажа недвижимости в составе прочих активов.

Смысл первых двух схем заключается в том, что между инвестором-физическим лицом и строительной компанией вклинивается дополнительное хозяйственное звено в виде агентства недвижимости или девелоперской компании. При этом агентство недвижимости, девелоперская компания и строительная компания связаны между собой. В результате физическому лицу предлагают заключить договор покупки ценных бумаг, как правило, векселей агентства недвижимости или девелоперской компании, которыми впоследствии физическое лицо рассчитывается со строительной компанией при заключении инвестиционного договора на строительство жилой недвижимости. При этом расчеты со строительной компанией ведутся по себестоимости строительства жилой недвижимости.

Подозрение на попытку получения необоснованной налоговой выгоды имеет основание на том, что налоги (прибыль и НДС) от операций с недвижимостью – ее строительство и продажа – за счет

применения ценных бумаг (векселей) концентрируются на одном хозяйственном звене, которое впоследствии может быть ликвидировано как законным, так и незаконным способом.

Вариант с применением страхования инвестиционных рисков полностью аналогичен предыдущей схеме, но при этом в качестве дополнительного звена привлекается страховая компания, на которую «перекладывается» часть налогов, выводимых из-под налогообложения.

Реализация недвижимости в составе прочих активов относится к коммерческой недвижимости. В данном случае предметом продажи может явиться не сама недвижимость, а компания или доли в ее уставном капитале, у которой эта недвижимость находится в составе основных средств. Реализация этой схемы позволяет ее участникам вывести из-под налогообложения часть дохода, так как доход от продажи долей в уставном капитале не подлежит налогообложению.

3. Получение необоснованной налоговой выгоды при производстве и реализации алкогольной и спиртосодержащей продукции.

Определенную специфику имеют схемы получения необоснованной налоговой выгоды организациями, занимающимися производством алкогольной и спиртосодержащей продукции.

Специфика данных схем связана с рядом технологических особенностей производства алкогольной продукции, например, водки. Согласно действующим положениям нормативных правовых актов в ее производстве может применяться как этиловый спирт, так и спиртосодержащая продукция – бражные дистилляты, настои на спирту и т. п. В случае производства алкогольной продукции (водки) из этилового спирта налоговая нагрузка по акцизу существенно выше, чем при производстве той же продукции из бражных дистиллятов, настоев спиртованных или иной спиртосодержащей продукции. Это связано с разницей в сумме акциза подлежащей вычету производителем по приобретенной продукции.

Пример 9

Организация «А» и организация «Б» занимаются производством водки.

При этом организации «А» производит водку из закупаемого этилового спирта, а организация «Б» с применением спиртованного настоя.

В отчетном налоговом периоде организации «А» и «Б» произвели по 1 750 литров водки каждая с содержанием доли этилового спирта 40%. При этом водка, произведенная организацией «Б» содержала 2,7% этилового спирта и 37,3% спиртованного настоя.

В отчетном налоговом периоде действовали следующие акцизные ставки:

➤ алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 9% – 523 руб. за 1 л безводного спирта, содержащегося в подакцизном товаре;

➤ спиртосодержащая продукция (кроме парфюмерно-косметической продукции и продукции бытовой химии в металлических аэрозольных упаковках) – 418 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре;

➤ этиловый спирт – 107 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре.

Таким образом, рассматриваемые организации с каждого литра произведенной водки будут иметь право на следующие вычеты:

➤ организация «А»:

$$40\% \times 107 \text{ руб.} = 204 \text{ 400 руб.}$$

➤ организация «Б»:

$$2 \text{ 000 л} \times (40\% \times 523 \text{ руб.} - (2,7\% \times 107 \text{ руб.} + 37,7\% \times 418 \text{ руб.})) = \\ = 204 \text{ 400 руб.}$$

(по спиртосодержащему сырью применяется вычет по ставке акциза в размере 173,5 руб., по спирту – 25,15 руб.).

При применении схемы, одна или ряд организаций, находящихся в цепочке поставщиков спиртосодержащей продукции, не исполняют свои налоговые обязательства.

Существенным признаком применения схемы незаконного возмещения сумм акциза из бюджета является отсутствие реальных хозяйственных операций по приобретению налогоплательщиком спиртосодержащей продукции, использованной согласно представленным организацией документам, в качестве основообразующего сырья при производстве алкогольной продукции.

При этом поставки спиртосодержащей продукции отражаются только в формально оформленных товаросопроводительных документах.

Свидетельством применения схемы также является отсутствие у поставщика (производителя) спиртосодержащей продукции технической базы для производства отраженного в учете объема реализованной продукции (отсутствует необходимое технологическое оборудование, коммуникации, квалифицированный персонал, сырье для производства продукции). Денежные потоки в подобных случаях, как правило, не соответствуют предусмотренным договорами хозяйственным операциям (в частности, оплата производится на счета третьих лиц, не имеющих отношения к поставке или производству спиртосодержащей продукции). Показатели отчетности участников схемы не соответствуют реальным показателям финансово – хозяйственной деятельности.

Таким образом, выявление указанных признаков в их системной взаимосвязи свидетельствует о применении схемы, целью которой является получение необоснованной налоговой выгоды.

5.4. Организация и подготовка выездной налоговой проверки

Выездная налоговая проверка, как отмечалось ранее, является основной формой налогового контроля.

Именно выездные проверки позволяют выявить не только факты нарушения налогового законодательства, их тяжесть, если они имели место, но и их причину, а именно: случайность или умышленность. Поэтому проведение выездной налоговой проверки требует серьезной подготовки. Содержание работ по подготовке выездной налоговой проверки и критерии отбора налогоплательщиков, в отношении которых она будет проведена, изложены далее.

5.4.1. Этапы процесса планирования и подготовки выездной налоговой проверки

Планирование выездных налоговых проверок является подготовительным этапом проведения выездных налоговых проверок. Оно заключается в следующем:

➤ в определении перечня налогоплательщиков, в отношении которых должны быть проведены выездные налоговые проверки;

- в определении сроков их проведения;
- в определении видов налогов и периодов, которые должны быть охвачены проверкой;
- в определении кадровых ресурсов, необходимых для ее проведения.

Планирование выездных проверок проводится в соответствии со следующими принципами.

1. Принцип комплексности, предполагающий согласованность всех этапов планирования - от сбора и обработки информации о налогоплательщиках до составления плана проверок и перечня вопросов, подлежащих проверке.

2. Принцип непрерывности, предполагающий увязку всех стадий планирования по срокам их проведения.

3. Принцип оптимальности, предусматривающий выбор для проведения выездных проверок таких объектов, где можно с наибольшей вероятностью выявить нарушения налогового законодательства и обеспечить максимальное поступление в бюджет сумм дополнительно начисленных налогов, пени и штрафов при минимальных затратах рабочего времени специалистов налоговых органов.

Подготовка выездных налоговых проверок представляет собой комплекс проводимых налоговым органом процедур, обеспечивающих углубленное изучение информации о налогоплательщиках, включенных в план проведения выездных налоговых проверок, а также других мероприятий, направленных на создание условий для наиболее эффективного проведения указанных проверок.

Составными частями (этапами) процесса планирования и подготовки выездных налоговых проверок являются следующие процедуры:

- формирование информационных ресурсов о налогоплательщиках;
- анализ результатов камеральной проверки налоговых деклараций (расчетов) и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, сборов и других обязательных платежей (налоговой отчетности);
- анализ налоговой и бухгалтерской отчетности, проводимый в рамках камеральной налоговой проверки;

- анализ основных финансовых показателей деятельности налогоплательщиков по отраслевому принципу;
- выбор объектов проверки;
- подготовка и составление перечня вопросов проверки по видам налогов (сборов и других обязательных платежей), обязанность уплаты которых возложена на данного налогоплательщика (комплексная проверка), или же одному или отдельным видам налогов (сборов и других обязательных платежей) (тематическая проверка) и периодам их проверки;
- предварительная подготовка предложений о предполагаемых затратах времени на проведение выездной налоговой проверки, включенной в план проведения выездных налоговых проверок, о количестве специалистов налоговых органов, необходимых для проведения выездной налоговой проверки, необходимости привлечения к проверке правоохранительных органов;
- подготовка и утверждение плана выездных налоговых проверок на предстоящий квартал, и контроль его выполнения.

При подготовке выездной проверки налоговая инспекция имеет право использовать любую имеющуюся у нее информацию о налогоплательщике, если эта информация получена законным путем.

Окончательный отбор плательщиков для включения в план выездных налоговых проверок осуществляется по индивидуальным критериям, определяемым на основе знаний и опыта налоговых инспекторов. Исходя из конкретных особенностей контролируемой территории налоговой инспекцией могут быть использованы различные методы окончательного отбора. По результатам проведенного анализа также принимается решение о виде выездной налоговой проверки каждого плательщика (комплексная, тематическая), запланированной на предстоящий квартал.

В итоге проведения работы по планированию выездных проверок налоговым органом формируется перечень налогоплательщиков, включенных в план проведения налоговых проверок. Этот план утверждается руководителем налоговой инспекции не позднее, чем за 10 дней до начала очередного квартала.

План включает в себя следующие реквизиты:

- наименование налогоплательщика, в отношении которого запланирована выездная налоговая проверка;

- идентификационный номер налогоплательщика/код причины постановки на учет (ИНН/КПП);
- номер и дату акта последней выездной налоговой проверки;
- виды налогов, сборов, других обязательных платежей, подлежащих проверке;
- сведения об участии в предстоящей проверке правоохранительных органов;
- период финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, подлежащий проверке;
- Ф.И.О. начальника отдела (отделов), ответственного (ответственных) за проведение проверки;
- отметку о корректировке плана выездных налоговых проверок;
- отметку об исполнении (дату и номер акта выездной налоговой проверки).

Исходя из результатов проведенного анализа всей имеющейся информации о налогоплательщике, а также ограничений, установленных ст. 87 и ст. 89 НК РФ, принимается решение о назначении выездной налоговой проверки, запланированной на предстоящий квартал.

При разработке плана проведения выездных налоговых проверок должен быть решен вопрос о необходимости привлечения к указанным проверкам правоохранительных органов. Основаниями для направления налоговым органом мотивированного запроса налогового органа в орган МВД России об участии в выездной налоговой проверке могут являться:

- наличие у налогового органа данных, свидетельствующих о возможных нарушениях налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки преступления или административного правонарушения;
- назначение выездной налоговой проверки на основании материалов о налоговых правонарушениях, направленных органом МВД России в налоговый орган;
- назначение выездной налоговой проверки налогоплательщиков, представляющих «нулевые балансы» или не представляющих налоговую отчетность в налоговый орган, но осуществляющих экспортно-импортные операции;

➤ необходимость содействия должностным лицам налогового органа, проводящим проверку, в случаях воспрепятствования их законной деятельности, а также обеспечения физической защиты при возникновении угрозы безопасности указанных лиц.

Корректировка плана проведения выездных налоговых проверок может проводиться при наличии следующих оснований:

➤ получение срочных заданий от вышестоящих налоговых органов;

➤ наличие поручений правоохранительных органов;

➤ наличие мотивированных запросов других налоговых органов о проведении проверок:

➤ отсутствие возможности для проведения выездной налоговой проверки в связи с временным отсутствием руководителя и (или) главного бухгалтера организации-налогоплательщика (индивидуального предпринимателя) и их представителей (отпуска, болезни и т. д.).

Корректировка плана выездных налоговых проверок осуществляется на основании решения руководителя налогового органа. При принятии данного решения по причине невозможности проведения проверки соответствующего налогоплательщика в запланированные сроки начальником отдела, ответственного за ее проведение, составляется на имя руководителя налогового органа служебная записка с указанием соответствующих оснований.

Контроль за выполнением плана проведения выездных налоговых проверок осуществляется руководителем налогового органа. При невыполнении плана проведения выездных налоговых проверок начальником отдела, ответственного за проведение соответствующей выездной налоговой проверки, оформляется служебная записка на имя руководителя налогового органа.

5.4.2. Порядок и критерии отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок

Приоритетными для включения в план проведения выездных налоговых проверок являются следующие категории налогоплательщиков:

1) налогоплательщики, подлежащие обязательному включению в план выездных налоговых проверок;

2) налогоплательщики, подлежащие первоочередному включению в план проведения выездных налоговых проверок при наличии возможностей инспекторского состава.

К первой категории налогоплательщиков относятся:

1) организации, являющиеся крупнейшими и основными налогоплательщиками;

2) налогоплательщики, проведение выездных налоговых проверок которых обусловлено поручениями правоохранительных органов в случаях, установленных законодательством Российской Федерации, а также вышестоящих налоговых органов;

3) ликвидируемые организации;

4) организации, представляющие «нулевые балансы» или не представляющие налоговую отчетность в налоговый орган, но в отношении которых у налогового органа имеется информация об осуществлении ими финансово-хозяйственной деятельности;

5) налогоплательщики, необходимость проверки которых вытекает из мотивированных запросов других налоговых органов.

Ко второй категории относятся налогоплательщики, отобранные по результатам:

1) камеральной налоговой проверки и анализа налоговой и бухгалтерской отчетности (контрольных соотношений показателей форм налоговой и бухгалтерской отчетности деклараций (расчетов) по налогам и другим обязательным платежам в бюджет);

2) анализа основных финансовых показателей деятельности налогоплательщиков по отраслевому принципу;

3) анализа иной информации, результаты которого позволяют сделать вывод о возможности обнаружения налоговых правонарушений.

Приоритетными для проведения проверок являются следующие налогоплательщики:

➤ предложенные к проверке отделами, производящими камеральные проверки налоговой отчетности и анализ бухгалтерской и налоговой отчетности с обоснованием целесообразности этих предложений;

➤ неоднократно представляющие несвоевременно или не в полном объеме документы, необходимые для исчисления и (или) уплаты налогов, сборов и других обязательных платежей;

- последняя проверка которых выявила существенные нарушения законодательства о налогах и сборах;
- не проверявшиеся более 3 лет;
- существенно увеличившие потребление энергетических (электро- и теплоэнергии) и иных материальных ресурсов, относимых на себестоимость продукции (работ, услуг), при уменьшении либо незначительном увеличении объемов выпускаемой продукции (работ, услуг);
- по руководителям или учредителям которых имеются документы и информация, ставящие под сомнение происхождение их средств или свидетельствующие о наличии нарушений законодательства о налогах и сборах, на основании использования всего имеющегося массива информации о соответствующем налогоплательщике, полученной как из внутренних, так и внешних источников;
- которыми документально не подтверждено увеличение стоимости и размера имущества или иного объекта налогообложения, принадлежащего им;
- отражающие в налоговой отчетности убыток или незначительную прибыль (доход) на протяжении ряда налоговых периодов или допускающие резкие колебания размера налоговых платежей в различные налоговые периоды при примерно одинаковом объеме оборота;
- уплачивающие незначительные суммы налогов и при этом занимающиеся благотворительностью (спонсорством) с расходованием крупных сумм денежных средств;
- исполняющие обязанности по уплате налогов и сборов и иных обязательных платежей через неплатежеспособные банки либо банки, по которым имеется намерение уполномоченных контролирующих органов о приостановлении либо отзыве лицензии. При этом расчеты с другими налогоплательщиками (поставщиками, покупателями) осуществляются через платежеспособные уполномоченные банки;
- относящиеся к какой-либо определенной отрасли, если предыдущие проверки показали, что масштабы ухода от налогообложения организаций данной отрасли весьма значительны (например, по организациям-импортерам, имеющим крупные товарные и финансовые обороты по купле-продаже импортных товаров – снаб-

женческо-сбытовые, оптовые и другие организации, занимающиеся продажей и перепродажей товаров, в том числе по договорам комиссии и поручения, а также внешнеторговые организации, осуществляющие экспортно-импортные сделки, включая бартерные, и оказывающие брокерские и другие услуги во внешнеэкономической деятельности). Особый интерес из этой группы налогоплательщиков представляют налогоплательщики с большими суммами НДС, уплаченными таможенным органам и предъявленными к налоговым вычетам, и по сравнению с ними незначительные суммы НДС по реализованным товарам при наличии больших объемов кредиторской задолженности и (или) наличии больших объемов дебиторской задолженности при незначительных объемах выручки;

- имеющие наибольшие суммы отклонений от среднего уровня анализируемого показателя, характерного для однородной группы налогоплательщиков в абсолютном или процентном выражении;
- по которым имеется информация от правоохранительных и иных контролирующих органов о нарушении законодательства о налогах и сборах.

В случае равноценности объектов выбора для выездных налоговых проверок с точки зрения вероятности выявления нарушений законодательства о налогах и сборах предпочтение отдается налогоплательщикам, имеющим наибольшие показатели выручки от продаж товаров (продукции, работ, услуг), численности работающих, суммы причитающихся в бюджет налогов и сборов, а также прогнозируемых возможностей взыскания дополнительно начисленных налогов, пени и налоговых санкций по результатам проведенной выездной проверки.

5.5. Права и обязанности органов ФНС

Одной из важнейших задач, стоящей перед исполнительной властью, является обеспечение соблюдения правопорядка в сфере налогового законодательства. Решение этой задачи возложено на Федеральную налоговую службу (ФНС) и ее территориальные подразделения.

Организация Федеральной налоговой службы представлена на схеме 3.



Схема 3. Структура Федеральной налоговой службы РФ

Основное предназначение ФНС сводится к выполнению следующих задач:

1. Контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов, сборов и других обязательных платежей;
2. Разработка и осуществление налоговой политики для обеспечения своевременного поступления в бюджет налогов и сборов;
3. Валютный контроль в пределах компетенции налоговых органов.

Кроме перечисленных задач на ФНС возложено осуществление следующих полномочий:

- контролировать соблюдение законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, – за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей,

представлением деклараций, осуществлением валютных операций резидентами и нерезидентами;

- проводить государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств;

- вести Единый государственный реестр юридических лиц, Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей и Единый государственный реестр налогоплательщиков;

- информировать (бесплатно), в том числе в письменной форме, налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, 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;

- возвращать или зачитывать в счет предстоящих налоговых платежей излишне уплаченные или излишне взысканные суммы налогов и сборов, а также пени и штрафов;

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

- устанавливать форму налогового уведомления, форму требования об уплате налога, формы заявления, уведомления и свидетельства о постановке на учет в налоговом органе;

- разрабатывать формы и порядок заполнения расчетов по налогам, формы налоговых деклараций и иные документы в случаях, установленных законодательством России, и направляет их для утверждения в Министерство финансов;

- проводить проверку деятельности юридических лиц, физических лиц, крестьянских (фермерских) хозяйств в установленной сфере деятельности.

ФНС имеет право:

- требовать от налогоплательщика документы, являющиеся основанием и подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов;

- проводить налоговые проверки;

➤ при проверке производить выемку документов, свидетельствующих о налоговых правонарушениях, если есть основания полагать, что эти документы будут уничтожены, скрыты, изменены, заменены;

➤ вызывать в налоговые органы налогоплательщиков для дачи пояснений в связи с уплатой ими налогов, либо в связи с налоговой проверкой;

➤ приостанавливать операции по счетам налогоплательщиков в банках, налагать арест на имущество налогоплательщиков;

➤ обследовать любые складские, торговые и иные помещения, используемые налогоплательщиком;

➤ проводить инвентаризацию имущества;

➤ определять суммы налогов, подлежащих внесению в бюджет, расчетным путем на основе имеющейся информации;

➤ требовать от налогоплательщиков устранения выявленных нарушений, контролировать выполнение указанных требований;

➤ взыскивать недоимки по налогам и сборам, пени;

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

➤ привлекать для проведения налогового контроля специалистов, переводчиков, экспертов;

➤ вызывать в качестве свидетелей лиц, которым известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля;

➤ заявлять ходатайства об аннулировании, приостановлении действия лицензий, выданных юридическим и физическим лицам;

➤ предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски.

В то же время наряду с правами ФНС имеет и обязанности, которые сводятся к следующим:

➤ реализовывать свое предназначение в строгом соответствии с Налоговым кодексом РФ и иными федеральными законами;

➤ реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов;

› корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям, иным участникам налоговых правоотношений, не унижать их честь и достоинство.

Федеральная налоговая служба не вправе осуществлять в установленной сфере деятельности нормативно-правовое регулирование, кроме случаев, устанавливаемых федеральными законами, указами Президента Российской Федерации и постановлениями Правительства, а также управление государственным имуществом и оказание платных услуг.

5.6. Права и обязанности налогоплательщика

Основные права налогоплательщиков и плательщиков сборов изложены в *ст.21 НК РФ*, согласно которой налогоплательщики имеют право:

› получать от налоговых органов по месту учета бесплатную информацию о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и об иных актах, содержащих нормы законодательства о налогах и сборах, а также о правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц;

› получать от налоговых органов и других уполномоченных государственных органов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах;

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

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

› на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, пени (*ст.78 и 79 НК РФ*);

› представлять свои интересы в налоговых правоотношениях лично либо через своего представителя (*гл.4 НК РФ*);

› 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 актов налоговых проверок и решений налоговых органов, а также налоговых уведомлений и требований об уплате налогов. Соответствующая обязанность налоговых органов установлена **пп.7 п.1 ст.32 НК РФ**;

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

➤ не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ и федеральным законам;

➤ обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов и их должностных лиц (**главы 19 и 20 НК РФ**);

➤ требовать соблюдения налоговой тайны (**ст.102 НК РФ, пп.6 п.1 ст.32 НК РФ**);

➤ требовать в установленном порядке возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц;

В соответствии с **ч.2 ст.15 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ)** под убытками в виде реального ущерба понимаются:

➤ расходы лица, чьи права были нарушены, для восстановления этого права;

➤ утрата или повреждение его имущества лицом, чьи права были нарушены.

Согласно **ст.393 ГК РФ** убытки, причиненные неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательства, должны быть возмещены. Таким образом, с учетом **ст.15 и ст.393 ГК РФ** по иску о возмещении реального ущерба налогоплательщику необходимо установить и при помощи документов доказать:

➤ факт нарушения налоговым органом законных прав и интересов налогоплательщика;

➤ наличие и размер истребуемого к возмещению ущерба;

➤ наличие причинно-следственной связи между этим нарушением и причиненным ущербом.

Налогоплательщики имеют и другие права, установленные НК РФ.

Прежде всего налогоплательщикам гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов. Поряд-

док защиты прав и законных интересов налогоплательщиков определяется НК РФ и иными федеральными законами. Права налогоплательщиков обеспечиваются также соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов. Неисполнение или ненадлежащее исполнение ими обязанностей по обеспечению прав налогоплательщиков влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами.

Во время проведения у него выездной налоговой проверки в соответствии с ***п.1 ст.23 НК РФ*** налогоплательщик обязан:

➤ представлять налоговым органам и их должностным лицам в случаях, предусмотренных НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;

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

➤ представлять налоговому органу необходимую информацию и документы в случаях и порядке, предусмотренных НК РФ.

Соответственно, невыполнение налогоплательщиком этих обязанностей, например, в виде отказа от представления документов или дачи пояснений, воспрепятствование доступу проверяющих в помещение или на территорию налогоплательщика и т. п. будет являться прямым нарушением действующего законодательства и может быть расценено как косвенное подтверждение склонности налогоплательщика к нарушению налогового законодательства.

Вопросы для самоконтроля

- 1. Назовите цели и задачи налоговых проверок.*
- 2. Изложите методику оценки вероятности проведения налоговой проверки.*
- 3. Перечислите этапы процесса планирования и подготовки выездной налоговой проверки.*
- 4. Изложите содержание этапов процесса планирования и подготовки выездной налоговой проверки.*
- 5. Перечислите критерии отбора налогоплательщиков для проведения в отношении них выездной налоговой проверки.*

Тема 6. Камеральные проверки и порядок их проведения

6.1. Общие положения по порядку проведения камеральной налоговой проверки

В соответствии со *ст.88 НК РФ* камеральная налоговая проверка – это проверка, проводящаяся по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа, без специального решения руководителя или заместителя налогового органа о проведении налоговой проверки.

Целями камеральной налоговой проверки являются:

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

Объектом камеральной проверки является налоговая декларация, представленная налогоплательщиком в налоговую инспекцию. Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком. Налоговая декларация составляется по установленной форме и представляются в ФНС по месту своего учета либо на материальном носителе, либо в электронном варианте.

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

Кроме налоговых деклараций, в ходе камеральной проверки используются формы бухгалтерской отчетности, которые представляются в налоговую инспекцию в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете и с *пп.4 п.1 ст.23 НК РФ*, а также иные документы, представленные налогоплательщиком самостоятельно или затребованные у него налоговым органом. Однако все эти документы являются не объектами камеральной проверки, а источниками информации для проверки данных, указанных налогоплательщиком в налоговых декларациях.

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

При проведении камеральных проверок налоговые органы руководствуются регламентом проведения камеральных проверок налоговой отчетности, оформления и реализации их результатов. При этом налоговые органы имеют право использовать любую имеющуюся у нее информацию о налогоплательщике, полученную законным путем. Как правило, основными источниками информации о налогоплательщике являются:

- документы налогоплательщика, представленные им в налоговые органы при государственной регистрации и постановке на налоговый учет;
- ранее сданные налогоплательщиком в инспекцию налоговые декларации и бухгалтерская отчетность за предыдущие налоговые (отчетные) периоды;
- информация, поступающая в налоговую инспекцию от различных государственных органов в соответствии с требованиями **ст.85 НК РФ** и других законодательных актов;
- информация, полученная налоговыми органами в ходе контрольной работы.

В ходе камеральной проверки налоговые органы для сбора доказательств совершения налогового правонарушения имеет право применить налоговые мероприятия:

- привлечь свидетеля – основание **ст.90 НК РФ «Участие свидетеля»**;
- истребовать документы о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте – основание **ст.93 НК РФ «Истребование документов при проведении налоговой проверки»**, **ст.93.1 НК РФ «Истребование документов (информации) о налогоплатель-**

щике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках»;

➤ провести экспертизу документов – основание *ст.95 НК РФ «Экспертиза»;*

➤ привлечь специалиста для анализа и обработки документов налогоплательщика – основание *ст.96 НК РФ «Привлечение специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля»;*

➤ привлечь переводчика – основание *ст.97 НК РФ «Участие переводчика»;*

➤ при необходимости привлечь понятых – основание *ст.98 НК РФ «Участие понятых».*

Как было отмечено выше, камеральная налоговая проверка проводится сотрудниками налоговой инспекции без специального решения руководителя налогового органа. Однако проводить камеральные проверки могут только те сотрудники налоговой инспекции, которым проведение таких проверок вменено в обязанности.

В некоторых случаях в налоговом органе может быть издан приказ о проведении камеральной налоговой проверки, в котором четко определяются виды работ, которые выполняет каждый сотрудник в целях осуществления камеральных налоговых проверок (прием деклараций и других документов от налогоплательщиков, ввод информации в автоматизированную информационную систему налоговых органов, собственно камеральная проверка).

Если у налогоплательщика возникли сомнения в полномочиях конкретного сотрудника налоговой инспекции на проведение камеральной проверки, он может это проверить, обратившись к его непосредственному руководителю (начальнику) отдела, в отдел по работе с персоналом инспекции или к руководителю инспекции.

В соответствии с НК РФ камеральная налоговая проверка проводится налоговой инспекцией в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговых деклараций и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки.

Важной особенностью камеральных налоговых проверок является их массовый характер. ФНС России ориентирует налоговые органы на то, что камеральной проверке должны подвергаться все

налоговые декларации всех налогоплательщиков за все налоговые периоды. Проверке также подлежат расчеты по авансовым платежам по отчетным периодам, если авансовые платежи в соответствии с действующим законодательством исчисляются по реальной налоговой базе. Таким образом, в течение года налоговая инспекция должна провести несколько десятков тысяч камеральных проверок.

6.2. Порядок проведения камеральной проверки

Основными этапами камеральной налоговой проверки являются:

1. Проверка полноты представления налогоплательщиком документов, налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности, а также иных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

2. Визуальная проверка правильности оформления представленных документов (полноты заполнения необходимых реквизитов (полного наименования налогоплательщика, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН), код причины постановки на налоговый учет (КПП), периода, за который представляется отчетность, подписей уполномоченных лиц), четкости заполнения, отсутствия помарок или исправлений, не заверенных налогоплательщиком, и т. д.).

3. Арифметический контроль данных налоговой отчетности.

4. Проверка своевременности представления налоговой отчетности.

5. Проверка обоснованности применения налоговых ставок и льгот.

6. Проверка правильности исчисления налоговой базы.

Сначала проводится проверка взаимной увязки данных отчетности между собой, сопоставимости их с показателями предыдущего отчетного периода и с данными другой отчетности (бухгалтерской и налоговой). При обнаружении неувязки в цифрах программа составляет протокол ошибок, используемый на последующих этапах проверки.

Проверка показателей налоговых деклараций осуществляется с использованием системы контрольных соотношений показателей налоговой и бухгалтерской отчетности, включающая взаимосвязь

отдельных показателей декларации. В результате проверки с использованием этих контрольных соотношений можно получить только предварительные данные. Именно они и послужат основанием для отбора налогоплательщиков для проведения камеральной либо выездной проверок, которые будут осуществляться с истребованием необходимых документов и сведений, а также иных мероприятий налогового контроля (встречные проверки, экспертиза и т. д.).

Несовпадение между собой показателей разных налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности, присутствующих в контрольных соотношениях, разработанных ФНС России, не всегда является следствием налогового правонарушения или неумышленной ошибки налогоплательщика. Если у налогоплательщика присутствуют какие-либо нестандартные операции (например, с уступкой права требования долга), либо он осуществляет несколько видов деятельности (например, переведенных на уплату ЕНВД и облагаемых по общему режиму налогообложения), то контрольные соотношения выполняться уже не будут.

При нарушении контрольных соотношений налоговые органы будут выяснять причину несовпадения показателей, используемых в контрольных соотношениях, и проводить углубленную камеральную проверку, анализируя финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщика.

Проверка показателей налоговой отчетности и на соответствие расчета налога нормам законодательства включает в себя проверку:

- правильности расчета налоговой базы;
- правильности примененных налогоплательщиком ставок налога;
- обоснованности заявленных налоговых вычетов;
- обоснованности применения льгот.

Если в ходе камеральной проверки выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, не влекущие налоговую ответственность, то есть при выявлении ошибок, не влекущих за собой занижение, например, нечеткое заполнение каких-либо реквизитов, то налоговый инспектор фиксирует такие ошибки, заполнив те графы и строки декларации, которые предназначены для отражения показателей, исчисленных по данным налогового органа, либо

строки, предназначенные для отметок и замечаний инспектора по результатам проведенной проверки.

Ответственность за налоговые правонарушения, выявляемые в ходе камеральных проверок, наступает, как правило, по *ст. 119 НК РФ «Непредставление налоговой декларации»* и *ст. 122 НК РФ «Неуплата или неполная уплата сумм налога»*. Кроме этого, органами ФНС может быть возбуждено административное производство по *ст. 15.5 КоАП РФ «Нарушение сроков представления налоговой декларации»* и *ст. 15.11 КоАП РФ «Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности»*.

6.3. Камеральная проверка на стадии представления налоговой отчетности

Первым этапом работы налоговой инспекции при камеральной проверке налоговых деклараций является их прием от налогоплательщиков и ввод полученных данных в автоматизированную информационную систему (АИС) налоговых органов.

Налоговые декларации, бухгалтерская отчетность и иные документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов, могут быть представлены налогоплательщиком в налоговую инспекцию на бумажном носителе или в электронном виде. Налоговые декларации и иные необходимые документы представляются налогоплательщиком в налоговую инспекцию по месту его учета. Документы могут быть переданы:

- лично налогоплательщиком;
- уполномоченным представителем налогоплательщика;
- направлены в виде почтового отправления с описью вложения;
- по телекоммуникационным каналам связи.

Если организация сдает налоговые декларации и бухгалтерскую отчетность в налоговую инспекцию через своего представителя, то нужно учитывать требования *ст.26÷29 НК РФ*. В частности, в соответствии с *п.3 ст.26 НК РФ* полномочия представителя должны быть документально подтверждены.

Законными представителями налогоплательщика – юридического лица признаются физические лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее

учредительных документов. Уполномоченный представитель налогоплательщика – юридического лица осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации.

Датой представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности считается дата фактического представления их в налоговую инспекцию на бумажных носителях или дата отправки заказного письма с описью вложения.

Дата представления декларации определяется либо как дата сдачи (вручения) документов на бумажных носителях в инспекцию, либо как дата отправки заказного письма с описью вложения.

На титульном листе каждой принятой налоговой декларации инспектором проставляется дата ее представления в налоговую инспекцию. Дата указывается также на первом листе бухгалтерского баланса. В случаях сдачи налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности налогоплательщиком лично или через представителя сотрудник налоговой инспекции должен проставить отметку об их принятии и дату приема на экземплярах деклараций и отчетности, остающихся у налогоплательщика. При отсутствии такой отметки доказать факт сдачи соответствующих документов в налоговую инспекцию будет практически невозможно.

Если налоговые декларации и бухгалтерская отчетность направляются в инспекцию по почте, то рекомендуется учесть следующие моменты:

- отчетность должна направляться заказным письмом с уведомлением о вручении;
- обязательно должна быть составлена опись вложений;
- моментом сдачи отчетности считается дата ее направления по почте с соблюдением двух вышеназванных требований; соответственно, нужно следить за тем, чтобы сотрудники отделения связи четко и правильно указывали дату отправки письма (это особенно важно, когда отчетность направляется по почте в конце последнего дня перед истечением срока ее сдачи).

На стадии приема налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности все представленные документы подвергаются визуальному контролю на предмет их соответствия следующим требованиям:

1. Полнота представления. На данной стадии налоговый инспектор устанавливает фактическое наличие всех документов от-

четности, определенных законодательными и иными правовыми нормативными актами для соответствующей категории налогоплательщиков.

2. Соответствие формы бланков представленных налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности утвержденным формам.

3. Наличие обязательных реквизитов налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности:

- полного наименования плательщика;
- его ИНН и КПП;
- период, за который представляются налоговые декларации и бухгалтерская отчетность;
- подписи лиц, уполномоченных подтвердить достоверность и полноту сведений, содержащихся в декларациях и отчетности; печати организации; правильности заполнения иных реквизитов налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности).

4. Наличие обязательных реквизитов в иных представляемых налогоплательщиком документах, служащих для исчисления и уплаты налогов, и их четкое заполнение.

Действующим законодательством налоговым органам не предоставлено право отказывать налогоплательщикам в приеме налоговых деклараций, бухгалтерской отчетности и иных документов. Поэтому, если в представленных налогоплательщиком налоговых декларациях и бухгалтерской отчетности отсутствует какой-либо из обязательных реквизитов, реквизиты заполнены нечетко или карандашом, имеются не оговоренные подписью налогоплательщика исправления, налоговая инспекция обязана принять такие документы. При этом налоговая инспекция обязана в трехдневный срок письменно уведомить налогоплательщика о необходимости представления им документа по установленной для него форме в определенный налоговой инспекцией срок. Этот срок, как правило, устанавливается продолжительностью 5–10 дней.

Принятые налоговые декларации и бухгалтерская отчетность регистрируются налоговой инспекцией не позднее следующего рабочего дня с даты их принятия. Регистрация проводится с использованием программного обеспечения, установленного в инспекции. Каждой поступившей налоговой декларации и каждому документу бухгалтерской отчетности присваивается регистрационный номер, который проставляется на принятом документе. Эти номера исполь-

зуются для контроля за сохранностью и ходом обработки документов в налоговой инспекции, и особого интереса для налогоплательщиков не представляют.

Не позднее следующего рабочего дня после приема налоговые декларации и бухгалтерская отчетность, подлежащие вводу в информационную систему налоговых органов, формируются в пачки по видам форм и передаются в отдел ввода и обработки данных или иной отдел, ответственный за ввод данных в АИС налоговых органов. Налоговые декларации и бухгалтерская отчетность, представленные в налоговую инспекцию основными налогоплательщиками, формируются в отдельные пачки и передаются в отдел ввода в течение того рабочего дня, когда они были получены.

Работники отдела ввода, получив налоговые декларации и бухгалтерскую отчетность из отдела приема, не позднее пяти рабочих дней со дня поступления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в инспекцию должны осуществить ввод данных в АИС налоговых органов. В первоочередном порядке вводится информация о суммах налогов, исчисленных к уплате или уменьшению самими налогоплательщиками при составлении налоговых деклараций. Это необходимо для оперативного отражения в лицевых счетах плательщиков сумм налогов, подлежащих уплате, и контроля за их поступлением в бюджет. Налоговые декларации и бухгалтерская отчетность, представленные основными налогоплательщиками, подлежат вводу в АИС в течение одного рабочего дня, следующего за днем их получения. По окончании процедуры ввода на документах отчетности проставляется дата ввода и подпись сотрудника инспекции, осуществившего ввод данных.

Если при вводе показателей налоговых деклараций будет установлено, что ввести данные невозможно в связи с тем, что отсутствуют какие-либо обязательные реквизиты, имеются нечетко заполненные или заполненные карандашом реквизиты, исправления не удостоверены подписью налогоплательщика и т. п., работник отдела ввода оформляет реестр не введенных документов и передает его вместе с этими документами в отдел приема для доработки. Для исправления выявленных ошибок налоговая инспекция письменно уведомляет налогоплательщика о необходимости представления им правильно оформленных документов в установленный срок.

Доработанные документы снова формируются в пакеты и возвращаются в отдел ввода.

Работники отдела ввода ежедневно распечатывают протоколы ошибок, выявленных в ходе автоматизированной проверки взаимной увязки показателей налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности. Протоколы составляются в автоматизированном режиме при вводе данных в АИС налоговых органов и передаются в отдел камеральных проверок.

Ошибки, допущенные сотрудниками инспекции при вводе показателей в информационную систему, устраняются работником, осуществлявшим ввод.

Прием налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи производится работниками отдела общего обеспечения инспекции.

Право сдачи налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде предоставлено налогоплательщикам **ст.80 НК РФ, ст.13 и ст.15 ФЗ от «О бухгалтерском учете»**. Действия налогоплательщиков и налоговых органов при выборе плательщиком такой формы сдачи отчетности регламентированы Порядком представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденным Приказом Министерства налоговой службы (МНС) России от 02.04.2002 № БГ-3-32/169, и Методическими рекомендациями об организации и функционировании системы представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденными Приказом МНС России от 10.12.2002 № БГ-3-32/705, и некоторыми другими актами МНС России.

Датой представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности считается дата их отправки по телекоммуникационным каналам связи, зафиксированная в подтверждении специализированного оператора связи. Налоговая инспекция подтверждает факт представления налогоплательщиком налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде, высылая по телекоммуникационным каналам связи квитанцию об их приеме после проверки соблюдения налогоплательщиком требований к оформлению документов. Квитанцией о приеме налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности является электронный документ, содержащий

формы налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде, подписанный электронной цифровой подписью (ЭЦП) налогоплательщика и заверенный ЭЦП инспекции МНС России.

Второй экземпляр квитанции о приеме налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности и уведомление о дате их представления сохраняется в хранилище налоговой инспекции.

Налоговые декларации и бухгалтерская отчетность, представленные по телекоммуникационным каналам связи, в обязательном порядке проходят программный контроль, предусматривающий подтверждение подлинности ЭЦП отправителя и проверку соответствия формату представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде. По результатам контроля на соответствие формату представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде формируется протокол входного контроля, который подписывается ЭЦП инспекции МНС России и направляется по телекоммуникационным каналам связи отправителю налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности. Протокол входного контроля, возвращенный налогоплательщиком, после подтверждения подлинности ЭЦП налогоплательщика сохраняется в хранилище налоговой инспекции.

Результаты входного контроля регистрируются соответствующей записью в реестре налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности налогоплательщиков, полученных по телекоммуникационным каналам связи, программным комплексом поддержки систем электронного документооборота налоговых органов с внешними организациями.

Если в представленных налогоплательщиком налоговых декларациях и бухгалтерской отчетности отсутствует какой-либо из обязательных реквизитов, налоговая инспекция в трехдневный срок должна письменно уведомить налогоплательщика о необходимости представления им документа по форме, установленной для данного документа, в установленный налоговой инспекцией срок. Уведомление отправляется налогоплательщику в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи и на бумажном носителе. При этом специализированный оператор связи фиксирует факт доставки уведомления налогоплательщику и направляет в налоговую

инспекцию по телекоммуникационным каналам связи квитанцию об этом.

Для каждого поступившего в инспекцию МНС России по телекоммуникационным каналам связи сообщения, содержащего налоговые декларации и бухгалтерскую отчетность налогоплательщика, имеющего уведомление о дате представления, программным комплексом поддержки систем электронного документооборота налоговых органов с внешними организациями регистрируется соответствующая запись в реестре отчетности налогоплательщиков, полученной по телекоммуникационным каналам связи.

Не позднее следующего рабочего дня после принятия налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности файлы с документами, подлежащие вводу в АИС налоговых органов, передаются в отдел ввода. При передаче данных налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в отдел ввода формируется реестр передаваемых документов.

6.4. Камеральная проверка, осуществляемая после принятия налоговой отчетности

Налоговые органы обязаны проводить камеральные налоговые проверки в отношении всей налоговой отчетности, представляемой налогоплательщиками в налоговый орган. Таким образом, периодичность проведения камеральных проверок каждого налогоплательщика определяется исходя из установленной законодательством периодичности представления им налоговых деклараций.

ФНС России установлен сокращенный, по сравнению с НК РФ, срок на проведение камеральных проверок деклараций налогоплательщиков – 75 календарных дней со дня представления их в налоговую инспекцию. На основании служебной записки отдела камеральных проверок руководителем или заместителем руководителя налоговой инспекции срок проведения камеральной проверки деклараций конкретного налогоплательщика может быть увеличен до трех месяцев. Такое решение может быть принято в случае:

- проведения проверки налогоплательщика, относящегося к числу основных для данной инспекции;
- если при проведении камеральной проверки выявлены противоречия между сведениями, содержащимися в представленных

документах, свидетельствующие о нарушении законодательства о налогах и сборах;

➤ необходимости проведения встречных проверок и иных контрольных мероприятий.

По истечении шести дней после установленного законодательством срока представления в налоговую инспекцию налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности сотрудники отдела камеральных проверок осуществляют сверку списка состоящих на учете налогоплательщиков, обязанных представлять налоговые декларации в соответствующий срок, со списком плательщиков, фактически представивших их. По результатам сверки отдел камеральных проверок должен письменным уведомлением вызвать в налоговую инспекцию не отчитавшихся налогоплательщиков. В уведомлении налогоплательщику сообщается о неисполнении им обязанности по представлению в налоговый орган налоговых деклараций или бухгалтерской отчетности, предусмотренных **ст.23 НК РФ**, а также указывается на необходимость их представления и дачи пояснений по факту непредставления в установленный срок. Право вызова налогоплательщиков предоставлено налоговым органам **пп.4 п.1 ст.31 НК РФ**.

Письменное уведомление направляется плательщику заказным письмом с уведомлением о вручении по адресу места нахождения его исполнительного органа. Если налоговые декларации были представлены в инспекцию в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, то уведомление направляется налогоплательщику как в электронном виде, так и на бумажном носителе.

В случае непредставления налоговой декларации в установленный срок налоговая инспекция сразу приостанавливает операции по счетам соответствующего налогоплательщика в соответствии с правом, предоставленным ей **ст.76 НК РФ**.

Если налоговая отчетность налогоплательщиком не будет представлена, но место его нахождения налоговой инспекции известно, отдел камеральных проверок готовит заключение о необходимости включения указанного налогоплательщика в план проведения выездных налоговых проверок и направляет его в отдел, ответственный за проведение выездных налоговых проверок.

Налоговый орган при проведении камеральной налоговой проверки проводит:

➤ проверку сопоставимости показателей налоговой отчетности текущего периода с аналогичными показателями налоговой отчетности предыдущего отчетного (налогового) периода;

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

➤ оценку достоверности показателей налоговой декларации на основе анализа имеющейся в налоговом органе информации о деятельности налогоплательщика, поступившей в инспекцию в соответствии с действующим законодательством и в результате контрольной работы налоговых органов;

➤ анализ соответствия уровня и динамики показателей налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности, отражающих объемы производства и реализации продукции, работ и услуг, с уровнем и динамикой показателей объемов потребления налогоплательщиком электро- и теплоэнергии, водных, сырьевых и других ресурсов;

➤ анализ основных показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика в сравнении со средними показателями по группе аналогичных налогоплательщиков.

Камеральная проверка по схеме, включающей первые три пункта приведенного списка, должна проводиться по всем декларациям всех налогоплательщиков, состоящих на учете в налоговой инспекции. Такую проверку можно считать стандартной. Камеральная проверка, в ходе которой выполняются все пять перечисленных действий, а также используется информация, дополнительно представленная налогоплательщиками и иными лицами по запросам налоговой инспекции, называется **«углубленной камеральной проверкой»**.

Углубленная камеральная проверка в силу ее высокой трудоемкости проводится в отношении основных налогоплательщиков, состоящих на учете в налоговой инспекции. Углубленной камеральной проверке подвергаются также декларации налогоплательщиков, при стандартной камеральной проверке которых выявлены признаки совершения налогового правонарушения. Если налоговой инспекции становятся известны факты ведения хозяйственной деятельности налогоплательщиком, представляющим «нулевую декларацию», то в отношении него проводится углубленная камеральная проверка по описанной выше схеме.

В ходе камеральной проверки налоговой инспекцией анализируются соотношения показателей налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности, вытекающие из их экономического содержания и логики расчетов.

Конкретные формы и методы камеральной проверки налоговой отчетности определяются налоговой инспекцией самостоятельно, исходя из имеющихся у нее возможностей автоматизированной обработки информации, содержащейся в налоговой отчетности, знаний и опыта работников, осуществляющих камеральные проверки. При этом обязательно учитывается необходимость проведения камерального анализа бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций в целях выбора объектов для выездных проверок.

Если в ходе камеральной проверки установлены ошибки в заполнении налоговой декларации или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, то налоговая инспекция в течение трех рабочих дней информирует плательщика об этом и предлагает внести соответствующие исправления в декларацию. Срок для внесения изменений устанавливается, как правило, в пределах пяти дней.

Если налогоплательщик не вносит соответствующие исправления в установленный срок, налоговая инспекция приступает к сбору доказательств совершения налогового правонарушения. Для этого чаще всего используются такие методы, как:

- истребование у налогоплательщика дополнительных сведений, объяснений и документов, подтверждающих правильность исчисления им налогов;
- истребование у иных лиц документов, относящихся к деятельности проверяемого налогоплательщика;
- получение у банков сведений об операциях по счетам проверяемого налогоплательщика.

В соответствии со **ст.31, ст.88 и ст.93 НК РФ** налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Требование о представлении документов подписывается должностным лицом налоговой инспекции, проводящей проверку, и вручается плательщику под роспись или направляется по почте заказным письмом. Отказ налогоплательщика от представления запрашиваемых при проведении

налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, установленную **ч.1 ст.126 НК РФ**.

Если при проведении камеральной налоговой проверки у налоговой инспекции возникает необходимость получения информации о деятельности налогоплательщика, имеющейся у иных лиц, налоговая инспекция организует встречную проверку в соответствии со **ст.87 НК РФ**. Встречная проверка может быть проведена как налоговой инспекцией, проводящей камеральную проверку, так и налоговой инспекцией по месту учета лица, связанного с деятельностью проверяемого налогоплательщика. Непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике по запросу налогового органа либо предоставление документов с недостоверными сведениями является налоговым правонарушением и наказывается в соответствии с **ч.2 ст.126 НК РФ**.

При проведении камеральной проверки налоговая инспекция может направить мотивированный запрос в банк о представлении справки по операциям и счетам налогоплательщика (организации или индивидуального предпринимателя). Непредставление банками сведений по такому запросу налогового органа в установленный срок является нарушением обязанности, предусмотренной **ст.86 НК РФ**, и влечет ответственность, установленную **ст.135.1 НК РФ**.

В случаях когда:

- место нахождения налогоплательщика неизвестно;
- по оценке специалистов налоговой инспекции камеральная проверка не позволит сделать обоснованный вывод о наличии или отсутствии в действиях налогоплательщика состава налогового правонарушения;
- объем документов, необходимых для анализа, слишком велик для его представления в инспекцию;
- запрошенная информация не представлена в налоговую инспекцию в полном объеме или в установленный срок;
- сотрудником отдела камеральных проверок может быть принято решение рекомендовать включить данного налогоплательщика в план проведения выездных налоговых проверок на очередной квартал.

Если при проведении камеральной проверки сотрудник налоговой инспекции нашел ошибки налогоплательщика в исчислении

налога, он заполняет графу «По данным налогового органа» либо специально предусмотренные строки для отметок о результатах проведенной камеральной налоговой проверки в налоговой декларации. По окончании камеральной налоговой проверки налоговая декларация подписывается сотрудником инспекции, проводившим проверку, с обязательным указанием даты ее проведения. Если декларация, при проверке которой выявлены ошибки, была представлена в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, то декларация распечатывается и подписывается сотрудником налогового органа, проводившим камеральную проверку, с указанием даты проведения проверки.

Вопросы для самоконтроля

- 1. Назовите цель проведения камеральной налоговой проверки.*
- 2. Изложите порядок проведения камеральной налоговой проверки.*
- 3. Изложите порядок проведения камеральной налоговой проверки на стадии сдачи налоговой отчетности и подачи налоговых деклараций.*
- 4. Изложите порядок проведения камеральной налоговой проверки после сдачи налоговой отчетности и подачи налоговых деклараций.*
- 5. Изложите основания и порядок проведения углубленной камеральной налоговой проверки.*

Тема 7. Выездные налоговые проверки и порядок их проведения

7.1. Порядок проведения выездной налоговой проверки



Схема 4. Последовательность проведения выездной налоговой проверки

Выездная налоговая проверка – это налоговая проверка, осуществляемая налоговыми органами по месту нахождения налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента.

Предметом выездной проверки является проверка правильности исчисления и своевременности уплаты налогов (*п.4 ст.89 НК РФ*). Предмет выездной проверки, а также проверяемый период определяются до начала проверки и отражаются в решении о ее проведении.

Целью выездной налоговой проверки является осуществление контроля за соблюдением налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах, а также документальное подтверждение налоговыми органами фактов выявленных налоговых правонарушений и отражение их в акте выездной налоговой проверки.

1. Основание для проведения выездной налоговой проверки

Основанием для проведения выездной налоговой проверки является решение о ее проведении (*п.1 ст.89 НК РФ*). В этом решении указывается (*п.2 ст.89 НК РФ*):

- субъект проверки с указанием полного и сокращенного наименования (фамилия, имя, отчество) налогоплательщика;
- предмет проверки (налоги и сборы, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке);
- проверяемый период;
- состав проверяющих (указываются должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки).

Решение выносит и подписывает руководитель налогового органа или его уполномоченный заместитель.

По общему правилу выездную проверку проводит налоговый орган по месту нахождения налогоплательщика (*абз.1 п.2 ст.89 НК РФ*). Однако это правило допускает два исключения, а именно:

1) решение о проведении выездной проверки в отношении крупнейшего налогоплательщика принимает соответствующая инспекция по крупнейшим налогоплательщикам (*абз.2 п.2 ст.89 НК РФ*);

2) решение о проведении самостоятельной выездной проверки филиала или представительства организации принимает налоговый

орган по месту нахождения обособленного подразделения (*абз.3 п.2 ст.89 НК РФ*).

В случае препятствий со стороны налогоплательщика в доступе к своим территориям и помещениям (за исключением жилых помещений) для проведения выездной налоговой проверки руководитель проверяющей группы составляет об этом акт по форме, утвержденной приказом ФНС России от 6 марта 2007 г. № ММ-3-06/106. Акт должен быть подписан с двух сторон: руководителем проверяющей группы и представителем проверяемой организации. При отказе представителем организации подписывать акт, руководитель проверяющей группы должна быть сделана соответствующая запись в акте (*п.3 ст.91 НК РФ*).

Кроме этого, налоговые органы имеют право самостоятельно определить сумму налога, подлежащую уплате или доплате в бюджет (*абз.2 п.3 ст.91 НК РФ*).

При этом в своих расчетах налоговые органы будут опираться не на фактические данные, которые могли быть получены в ходе проведения проверки и реализации мероприятий налогового контроля, а на другие доступные сведения (*абз.2 п.3 ст.91 НК РФ*).

2. Место проведения выездной налоговой проверки

Местом проведения выездной налоговой проверки является территория (помещение) налогоплательщика (*п.1 ст.89 НК РФ*). Однако, если налогоплательщик не имеет возможности предоставить место для проведения выездной налоговой проверки, она проводится по месту нахождения налогового органа (*абз.2 п.1 ст.89 НК РФ*).

Вместе с тем проведение проверки по месту нахождения территориального органа ФНС не означает, что проверяющие не вправе получить доступ к территориям и помещениям налогоплательщика. Они могут в общем порядке произвести осмотр помещений и территорий, инвентаризацию имущества (*п.13 ст. 89, ст.91, ст.92 НК РФ*), выемку документов и предметов (*п.14 ст.89, ст.94 НК РФ*) и т. д.

Кроме этого, налогоплательщик обязан обеспечить проверяющим возможность ознакомиться со всеми документами, которые связаны с исчислением и уплатой проверяемых налогов. При этом

подлинники документов в такой ситуации он должен представить непосредственно в налоговый орган (*п.12 ст.89 НК РФ*).

3. Ограничения по проведению выездных налоговых проверок

Выездная проверка ограничена проверяемым периодом. По общему правилу проверке может быть подвергнут период времени, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году вынесения решения о проведении проверки (*абз.2 п.4 ст.89 НК РФ*). Кроме этого Налоговым кодексом РФ установлены следующие ограничения по проведению выездных налоговых проверок:

1) не допускается проведение более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года:

‣ в отношении налогоплательщика в целом (*абз.2 п.5 ст.89 НК РФ*);

‣ в отношении филиала или представительства налогоплательщика-организации (*абз.4 п.7 ст.89 НК РФ*);

2) не допускается дважды проверять один и тот же период по конкретному налогу (*абз.1 п.5 ст.89 НК РФ*).

Однако в отношении количества проверок одного и того же периода налоговым законодательством предусмотрено исключение. Повторная проверка одного и того же периода допускается, если:

‣ в порядке контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа вышестоящим налоговым органом (*абз.5 п.10 ст.89 НК РФ*);

‣ в случае представления налогоплательщиком уточненной декларации, в которой указана сумма налога к уменьшению (*абз.6 п.10 ст.89 НК РФ*);

‣ проводится выездная проверка в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика (*п.11 ст.89 НК РФ*).

В результате проведения повторной проверки проверяющие вправе переоценить выводы первоначальной выездной проверки и принять новое решение. Однако согласно *абз.7 п.10 ст.89 НК РФ* привлечение налогоплательщика к ответственности за правонарушение, которое не было выявлено в ходе первоначальной проверки, не допускается.

4. Период проведения выездной налоговой проверки

По общему правилу продолжительность выездной налоговой проверки установлена длительностью два месяца. Вместе с тем при наличии соответствующих оснований этот срок может быть продлен от четырех до шести месяцев (*п.6 ст.89 НК РФ*), а также приостановлен на срок до шести (девяти) месяцев (*п.9 ст.89 НК РФ*). В целом же максимальный срок выездной проверки с учетом всех возможных ее приостановлений может составлять 1 год и 3 месяца.

Исчисление срока течения выездной налоговой проверки начинается с даты вынесения руководителем налогового органа или его заместителем решения о проведении выездной проверки. Фактические действия по проведению выездной проверки начинаются с даты предъявления налогоплательщику должностными лицами налогового органа своих служебных удостоверений и решения о назначении данной проверки (*п.1 ст.91 НК РФ*). Однако указанная дата для отсчета срока выездной проверки значения не имеет.

Пример 10

В отношении ООО «Альфа» 11.10.2017 принято решение о проведении выездной налоговой проверки организации. Проверяющие приступили к проверке и официально вручили руководителю ООО «Альфа» решение о ее проведении 18.10.2017.

Однако срок проверки начал течь 12.10.2017 (п. 2 ст. 6.1 НК РФ). Проверочные действия должны быть закончены до 11.12.2017.

Окончание срока определяется днем составления справки о проведенной выездной проверке (*п. п. 1, 8 ст. 89 НК РФ*).

В установленный для выездной проверки срок проверяющие должны провести все мероприятия налогового контроля, а после его истечения покинуть территорию налогоплательщика.

5. Процедура проведения выездной налоговой проверки

Для проведения выездной налоговой проверки проверяющие должны предъявить проверяемому налогоплательщику решение о проведении в отношении него проверки и свои служебные удостоверения. На основании этих документов проверяющие имеют право доступа на территорию (в помещения) проверяемого налогоплательщика (*ст. 91 НК РФ*).

В ходе проверки проверяющими изучаются нужные им документы, опрашивают налогоплательщика, его работников (в том числе руководителя организации и главного бухгалтера). При этом проверка может быть как выборочная (проверяющие смотрят только определенные документы), так и сплошная.

В ходе проверки проверяющие имеют право провести различные мероприятия налогового контроля (*пп.12÷14. 89, ст.86, 90÷97 НК РФ*). С целью соблюдения сроков проведения проверки органам ФНС предоставлена возможность продлевать и приостанавливать проверку (*пп.6, 9 ст.89 НК РФ*). Эти действия оформляются соответствующими решениями. Сбор данных заканчивается в последний день срока проверки. В этот же день проверяющие должны составить и выдать налогоплательщику справку о проведенной проверке и покинуть территорию налогоплательщика (*п.15 ст.89 НК РФ*).

В ходе проведения выездной налоговой проверки налогоплательщику запрещено препятствовать законной деятельности налоговых инспекторов при исполнении ими своих служебных обязанностей (*пп.7 п.1 ст.23 НК РФ*). Однако с даты составления проверяющими справки о проведенной проверке налогоплательщик не обязан исполнять требования проверяющих о представлении каких-либо документов.

6. Продление срока выездной проверки

Двухмесячный срок проведения выездной проверки налогоплательщика в целом может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях до шести месяцев. Основания и порядок продления срока проверки самостоятельно устанавливает ФНС России (*п.6 ст.89 НК РФ*). В период продления выездная проверка проводится в общем порядке.

Выездная проверка может быть продлена по следующим основаниям:

Срок выездной проверки может быть продлен до четырех или шести месяцев, если (*п.3 ст.89 НК РФ*):

- 1) если проверяемый налогоплательщик имеет статус крупнейшего налогоплательщика;
- 2) налоговые органы стали располагать дополнительной информацией, свидетельствующей о возможном нарушении налого-

плательщиком налогового законодательства и требующей дополнительной проверки;

3) на территории, где проводится проверка, произошли форс-мажорные обстоятельства;

4) налогоплательщик имеет несколько обособленных подразделений;

5) налогоплательщик не представил в установленный срок документы по требованию проверяющих в порядке **ст.93 НК РФ**;

б) имеются иные обстоятельства.

Решение о продлении срока принимает руководитель (заместитель руководителя) вышестоящего налогового органа на основании мотивированного запроса налогового органа, проводящего проверку.

7. Приостановление выездной налоговой проверки

Налоговый орган, проводящий выездную проверку вправе ее приостановить (**п.9 ст.89 НК РФ**). Приостановление выездной проверки означает приостановление течение ее срока. После возобновления проверки срок продолжает течь дальше.

На период приостановления проверки проверяющие должны (**абз.9 п.9 ст.89 НК РФ**):

➤ покинуть территорию (помещения) проверяемого налогоплательщика;

➤ прекратить действия по истребованию документов;

➤ вернуть налогоплательщику все ранее истребованные подлинники документов, кроме тех, которые были изъяты в ходе выемки.

Вместе с тем проверяющие вправе проводить мероприятия налогового контроля, которые не связаны с нахождением на территории или в помещении налогоплательщика и истребованием у него документов. Например, они могут организовать допросы свидетелей.

Следует также учитывать, что приостановление проведения выездной проверки может применяться вместе с продлением ее срока. Говоря другими словами, срок проверки можно продлить, а затем приостановить, и наоборот

8. Основания для приостановления выездной проверки

Выездная проверка может быть приостановлена только в строго определенных случаях, а именно (*п.9 ст.89 НК РФ*):

- 1) для получения информации от иностранных госорганов в рамках международных договоров РФ;
- 2) для проведения экспертиз (*ст.95 НК РФ*);
- 3) для перевода на русский язык документы, представленные налогоплательщиком на иностранном языке (*ст.97 НК РФ*);
- 4) для истребования у контрагента проверяемого налогоплательщика или у иных лиц документов (информации), относящихся к его деятельности (*п.1 ст.93.1 НК РФ*).

В случае приостановления выездной проверки наряду с указанными мероприятиями проверяющие вправе провести дополнительно и другие мероприятия налогового контроля, например допросы свидетелей.

Порядок и срок приостановления выездной проверки

Приостановление и возобновление проведения выездной проверки оформляются соответствующими решениями руководителя (заместителя руководителя) органа ФНС, проводящего проверку (*абз.7 п.9 ст.89 НК РФ*). Проверка приостанавливается с даты, указанной в решении о ее приостановлении, и возобновляется с даты, указанной в решении о возобновлении проверки.

Выездная проверка может быть приостановлена только по основаниям, предусмотренным законом. При этом допустимо приостанавливать проверку несколько раз. Однако общий срок приостановления не может превышать шести месяцев (*абз.8 п. 9 ст.89 НК РФ*).

Вместе с тем из данного правила есть исключение: срок приостановления выездной проверки может быть увеличен, но не более чем на три месяца, при одновременном соблюдении следующих условий (*абз.8 п.9 ст.89 НК РФ*):

- проверка была приостановлена в связи с необходимостью получения информации от иностранных госорганов в рамках международных договоров РФ требуемой для проверки информации (*пп.2 п.9 ст.89 НК РФ*);
- в течение шести месяцев налоговый орган не смог получить запрашиваемую информацию.

Тем не менее, и в данном случае срок приостановления выездной проверки не должен превышать девять месяцев.

9. Особенности выездных проверок организаций с обособленными подразделениями. Самостоятельная выездная проверка филиалов и представительств

При наличии у организации-налогоплательщика представительств, филиалов или других обособленных подразделений, то налоговый орган вправе (*пп.2, 7 ст.89 НК РФ*):

- проверить все обособленные подразделения в рамках общей выездной проверки головной организации;
- провести самостоятельную выездную проверку филиалов и представительств организации.

Решение о проведении проверки обособленных подразделений налогоплательщика принимает налоговый орган по месту нахождения налогоплательщика (*абз.1 п.2 ст. 89 НК РФ*). Однако мероприятия налогового контроля в обособленных подразделениях проводят проверяющие органов ФНС по месту нахождения соответствующего обособленного подразделения.

Одним из оснований продления выездной проверки налогоплательщика является наличие у него обособленных подразделений. При этом срок продления проверки зависит от количества таких обособленных подразделений.

С учетом этого обстоятельства срок проверки может составить:

- 1) четыре месяца, если:
 - обособленных подразделений от четырех до девяти;
 - обособленных подразделений меньше четырех, но доля налогов, которые приходятся на эти подразделения, составляет не менее 50% от общей суммы налогов, уплачиваемых организацией, и (или) удельный вес имущества на балансе подразделений составляет не менее 50% от общей стоимости имущества организации;
- 2) до шести месяцев, если обособленных подразделений десять и более.

Самостоятельная выездная проверка филиала и (или) представительства проводится на основании решения органов ФНС по месту нахождения обособленного подразделения (*абз.3 п.2 ст.89 НК РФ*). Предметом самостоятельной выездной проверки филиала или

представительства организации может быть только правильность исчисления и своевременность уплаты региональных и (или) местных налогов (*абз.2 п.7 ст.89 НК РФ*).

Продолжительность самостоятельной проверки обособленного подразделения не может превышать одного месяца. Его продление не предусмотрено Налоговым кодексом РФ. Однако возможно приостановление проверки на срок до шести месяцев (*абз.5 п.7, п.9 ст.89 НК РФ*).

10. Особенности выездной проверки в связи с ликвидацией или реорганизаций налогоплательщика

Особенности выездных проверок, которые проводятся в связи с ликвидацией или реорганизацией налогоплательщика – юридического лица, установлены в *п.11 ст.89 НК РФ*.

В общем виде эти особенности сводятся к следующим:

1) выездная проверка в отношении ликвидируемого или реорганизуемого налогоплательщика может быть проведена независимо от количества и давности проведения предыдущих выездных проверок;

2) выездная проверка может быть проведена сразу по всем налогам;

3) органы ФНС вправе заново проверить период, который уже был проверен ранее в ходе другой выездной проверки.

7.2. Мероприятия налогового контроля, применяемые при проведении выездных налоговых проверок

Налоговым законодательством РФ предусмотрены следующие мероприятия налогового контроля (*ст.89, 90 ÷ 97 НК РФ*):

➤ инвентаризация имущества проверяемого налогоплательщика;

➤ участие свидетелей;

➤ осмотр;

➤ истребование документов у налогоплательщика;

➤ выемка документов и предметов;

➤ проведение экспертизы;

➤ привлечение специалиста, переводчика.

7.2.1. Инвентаризация имущества проверяемого налогоплательщика

Инвентаризация имущества налогоплательщика проводится в процессе выездной налоговой проверки (*пп.6 п.1 ст.31, п.13 ст.89 НК РФ*).

Цель проведения инвентаризации – выяснение степени соответствия фактического финансово-имущественного положения налогоплательщика данным его бухгалтерского учета.

Основанием для проведения инвентаризации имущества при выездной проверке проводится – распоряжение о ее проведении, принимаемое руководителем налоговой инспекции или его заместителем.

В этом распоряжении указываются:

- наименование или фамилия, имя и отчество налогоплательщика, в отношении имущества которого проводится инвентаризация;
- юридический адрес или место жительства налогоплательщика;
- состав инвентаризационной комиссии во главе с председателем;
- имущество, подлежащее инвентаризации, и его местонахождение;
- сроки проведения инвентаризации (дата начала и окончания);
- причина проведения налоговой инвентаризации.

Инвентаризации подлежат:

- основные средства;
- нематериальные активы;
- финансовые вложения;
- производственные запасы;
- готовая продукция;
- товары;
- прочие запасы;
- денежные средства;
- кредиторская задолженность;
- иные финансовые активы.

Конкретный перечень имущества, в отношении которого проводится инвентаризация, устанавливается руководителем налогово-

го органа (его заместителем) в распоряжении о проведении инвентаризации имущества при выездной проверке.

По результатам проведенной инвентаризации имущества налогоплательщика составляется ведомость результатов, выявленных инвентаризацией, которая подписывается председателем инвентаризационной комиссии. Результаты инвентаризации имущества налогоплательщика отражаются в акте выездной проверки и учитываются при рассмотрении ее материалов.

7.2.2. Участие свидетеля

7.2.2.1. Общие вопросы участия свидетеля в ходе реализации мероприятий налогового контроля

В соответствии с *пп.12 п.1 ст.31 НК РФ* налоговые органы вправе вызывать в качестве свидетелей физических лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, значимые для проведения налогового контроля. Результаты допросов являются доказательствами по делам о налоговых правонарушениях.

В общем смысле для дачи свидетельских показаний может быть вызвано любое физическое лицо (*п.1 ст.90 НК РФ*).

Однако *п. 2 ст. 90 НК РФ* определяет лиц, которые не могут быть свидетелями. Условно этих лиц возможно разделить на 2 категории:

1. Лица, которые в силу возраста либо имеющих у них физических или психических недостатков не могут адекватно воспринимать обстоятельства.

К ним могут быть отнесены:

➤ дети в возрасте до 14 лет (*пп.1 п.2 ст.90, п.1 ст.11 НК РФ, п.1 ст.28 ГК РФ*);

➤ глухие, слепые, глухонемые;

➤ психически нездоровые лица. Причем независимо от того, признаны они судом недееспособными на основании *п.1 ст.29 ГК РФ* или нет.

2. Лица, которые в силу специфики своей профессиональной деятельности получили сведения, относящиеся к их профессиональной тайне (*пп.2 п.2 ст.90 НК РФ*). Например, это могут быть:

➤ адвокаты (*ст.8 ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре» от 31.05.2002 № 63-ФЗ*);

- аудиторы (*ст.9 ФЗ «Об аудиторской деятельности» (с изменениями и дополнениями) 30.12.2008 № 307-ФЗ*);
- нотариусы (*ч.2 ст.16 «Основ законодательства Российской Федерации о нотариате» от 11.02.1993 № 4462-1*);
- врачи (*ч.2 ст.61 «Основ законодательства Российской Федерации об охране здоровья граждан» от 22.07.1993 № 5487-1*);
- священнослужители (*п.7 ст.3 ФЗ О свободе совести и о религиозных объединениях» (с изменениями и дополнениями) от 26.09.1997 № 125-ФЗ*).

Допрос свидетеля, как правило, осуществляется в помещении налогового органа (*п.1 ст.90 НК РФ*). Однако показания свидетеля могут быть получены и по месту его пребывания (*п.4 ст.90 НК РФ*), если:

- физическое лицо не в состоянии явиться в налоговый орган из-за болезни, старости или инвалидности;
- в иных случаях по усмотрению должностного лица налогового органа.

7.2.2.2. Процедура допроса свидетеля

При проведении допроса должностное лицо, проводящее этот допрос, обязано:

- 1) изучить документы, удостоверяющие личность свидетеля, а также сведения, определяющие возможность его допроса или отсутствие этой возможности (*п.2 ст.90 НК РФ*);
- 2) предупредить свидетеля об ответственности за отказ (уклонение) от дачи показаний, а также за дачу заведомо ложных показаний, о чем в обязательном порядке делается отметка в протоколе допроса (*п.5 ст.90 НК РФ*).

Ведение допроса и его результаты отражаются в соответствующем протоколе (*п.1 ст.90, ст.99 НК РФ*).

Протокол должен содержать следующие сведения (*пп.1, 2 ст.99 НК РФ*):

- 1) наименование;
- 2) место и дату производства допроса;
- 3) время его начала и окончания;
- 4) должность, Ф.И.О. лица, составившего протокол;
- 5) Ф.И.О. каждого лица, участвовавшего в действии или присутствовавшего при его проведении, а в необходимых случаях их

адреса, гражданство и иная существенная для целей допроса информация;

б) содержание и последовательность проведения допроса;

7) выявленные факты и обстоятельства.

По окончании допроса свидетель и все присутствующие вправе прочитать протокол допроса, при необходимости внести в него замечания. Протокол подписывают все участники допроса (**пп.3, 4 ст.99 НК РФ**).

Явка на допрос и дача показаний являются для свидетеля обязательными. Неисполнение этих обязанностей влечет за собой ответственность свидетеля.

За неявку на допрос по делу о налоговом правонарушении в соответствии с **ч.1 ст.128 НК РФ** предусмотрена ответственность в виде штрафа в размере 1 000 руб. Однако привлечение к ответственности возможно в следующих случаях:

➤ если у органов ФНС есть документальное подтверждение вызова свидетеля на допрос;

➤ если неявка свидетеля может быть обусловлена уважительными причинами.

Отказ во время производства допроса от дачи свидетельских показаний влечет за собой ответственность в виде штрафа в размере 3 000 руб. (**ч.2 ст.128 НК РФ**). Вместе с тем законодательством предусмотрены обстоятельства, при наступлении которых допускается отказ от дачи показаний (**п.3 ст.90 НК РФ**). К ним относятся:

➤ свидетель не обязан давать показания против себя, своего супруга (супруги) и близких родственников (**ч.1 ст.51 Конституции РФ**);

➤ свидетель не обязан давать показания о своей профессиональной деятельности (**п.2 ст.90 НК РФ**).

7.3.3. Осмотр

7.3.3.1. Общие вопросы проведения осмотра

Налоговые органы в пределах своей компетенции имеют право провести такую процедуру налогового контроля как осмотр (**пп.6 п.1 ст. 31, п.1 ст.82, п.13 ст.89, п.2 ст.91, ст.92 НК РФ, п.4 ст.7 ФЗ РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»**). Проведение осмотра помещения и/или территории налогоплательщика допускается в ходе выездной налоговой про-

верки, а также в ходе камеральной проверки декларации по НДС (*пп.6 п.1 ст.31 НК РФ, п.1 ст.82 НК РФ, п.13 ст.89 НК РФ, п.2 ст.91, ст.92 НК РФ*).

Осмотр проводится в случае возникшей необходимости выяснения каких-либо обстоятельств, имеющих значение для полноты и обоснованности результатов налоговой проверки (*п.1 ст.92 НК РФ*). Как правило, осмотр будет проведен при наличии у налоговых органов следующей информации (*п.6.5 письма ФНС России от 17 июля 2013 г. № АС-4-2/12837*):

- организация получила товарно-материальные ценности, но не отразила их в учете;
- у организации есть мощности и ресурсы, которые она использует в деятельности, не заявленной в учредительных документах;
- организация не отразила в отчетности или отразила в заниженном размере выручку от реализации произведенной продукции.

Осмотру могут быть подвергнуты складские, производственные, торговые и любые другие помещения и территории, используемые налогоплательщиком в своей деятельности, независимо от места их нахождения (*пп.6 п.1 ст.31, п.13 ст.89 НК РФ*). Осмотру могут подвергаться документы и предметы, в том числе объекты налогообложения, принадлежащие налогоплательщику (*п.2 ст.91, ст.92 НК РФ*). Доступ налоговых органов в жилые помещения для проведения осмотра без согласия жильцов запрещен. Осмотр жилых помещений без согласия жильцов возможен на основании соответствующих федеральных законов или судебного решения (*п.5 ст.91 НК РФ*).

Для проведения осмотра помещений и/или территорий в ходе выездной налоговой проверки оформление специального решения не требуется. В этом случае сотрудникам налогового органа, проводящим проверку достаточно предъявить решение о проведении выездной налоговой проверки и свои служебные удостоверения (*п.1 ст.91 НК РФ*).

Однако если возникла необходимость проведения осмотра в ходе камеральной проверки декларации по НДС, проверяющие обязаны предъявить не только свои служебные удостоверения, основание для проведения осмотра – мотивированное постановление,

утвержденное руководителем налоговой инспекции или его заместителем.

В обязательном порядке в осмотре участвуют:

- проверяющий (*п.1 ст.92 НК РФ*);
- понятые (*п.3 ст.92 НК РФ*).

Налогоплательщик также вправе участвовать при проведении осмотра лично или через своего представителя (*п.3 ст.92 НК РФ*). В необходимых случаях для участия в производстве осмотра могут приглашаться специалисты (*п.3 ст.92, ст. 96 НК РФ*).

7.3.3.2. Проведение и оформление осмотра

Результаты осмотра оформляются протоколом (*п.5 ст.92 НК РФ*) по установленной форме. При этом в протоколе в обязательном порядке отражается следующая информация (*п.2 ст.99 НК РФ*): его наименование;

- место и дата составления протокола;
- время начала и окончания осмотра;
- должность, фамилия, имя, отчество лица, которое составило протокол;
- сведения о лицах, которые участвовали при осмотре;
- сведения об объектах осмотра и их местонахождении;
- подробное описание результатов осмотра.

Протокол подлежит подписанию всеми участниками осмотра. При этом и налогоплательщик (его представитель), и понятые, и присутствующие специалисты могут занести в протокол или приложить к нему свои замечания (*п.3 ст.99 НК РФ*). В необходимых случаях при осмотре производятся фото- и киносъемка, видеозапись, снимаются копии с документов или производятся другие действия (*п.4 ст.92 НК РФ*), которые получены при производстве осмотра, прилагаются к протоколу.

7.4.4. Истребование документов у налогоплательщика

7.4.4.1. Общие вопросы истребования документов

Налоговый кодекс РФ предоставляет налоговым органам право истребовать у налогоплательщиков необходимые для проверки документы (*пп.1 п.1 ст.31, ст.88, абз.2 п.12 ст.89, п.1 ст.93 НК*

РФ). Порядок истребования документов при проведении налоговой проверки в целом регулируется **ст.93 НК РФ**.

Праву налоговых органов требовать у налогоплательщика документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов, соответствует его обязанность эти документы предоставить (**пп.6 п.1 ст. 23 НК РФ**).

Однако право налоговых органов истребовать документы у налогоплательщика возникает только в пределах сроков проведения камеральной или выездной проверок и только за проверяемый период.

По общему правилу налоговые органы не имеют права истребовать у налогоплательщика документы в ходе камеральной проверки (**п.7 ст.88 НК РФ**). Однако действующее законодательство установило перечень случаев, при которых налоговому органу предоставляется право истребовать документы при камеральной проверке. Их перечень поименован в **ст.88 НК РФ** и не подлежит расширенному толкованию, а именно:

- документы, подтверждающие право налогоплательщиков на налоговые льготы, заявленные в декларации (**п.6 ст.88 НК РФ**);

- документы, подтверждающие в соответствии со **ст.172 НК РФ** правомерность применения налоговых вычетов по НДС, при подаче налоговой декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение налога;

- при выявлении противоречий между сведениями об операциях, содержащимися в налоговой декларации по НДС;

- при проверке декларации (расчета) по налогу на прибыль организаций (**п.8.2 ст.88 НК РФ**);

- при предоставлении налогоплательщиков уточненной декларации, в которой сумма налога к уплате меньше ранее заявленной суммы, либо сумма убытка больше, чем в ранее представленной отчетности за тот же период.

7.4.4.2. Порядок истребования документов

В случае нахождения должностного лица налогового органа, проводящего налоговую проверку, на территории проверяемого лица требование о представлении документов передается руководителю (законному или уполномоченному представителю) организации или физическому лицу (его законному или уполномоченному пред-

ставителю) лично под расписку. Если указанным способом требование о представлении документов передать невозможно, оно направляется по почте (*п.4 ст.31 НК РФ*).

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

Независимо от формы предоставления истребованных документов – на материальном носителе или в электронном виде – они должны быть заверены соответствующими подписями руководителя проверяемого налогоплательщика.

Документы, которые были истребованы в ходе налоговой проверки, представляются в течение 10 дней (20 дней – при налоговой проверке консолидированной группы налогоплательщиков) со дня получения соответствующего требования.

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

В случае такого отказа или непредставления указанных документов в установленные сроки должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит выемку необходимых документов в порядке, предусмотренном *ст.94 НК РФ*.

7.5.5. Выемка документов и предметов

7.5.5.1. Общие вопросы выемки документов и предметов

Выемка документов и предметов производится для выявления и подтверждения достаточными доказательствами нарушения налогового законодательства.

Наиболее часто выемка производится в следующих случаях:

➤ при отказе налогоплательщиком представить запрошенные в порядке *ст.93 НК РФ* документы или они не представляются в установленный срок (*п.4 ст.93 НК РФ*);

➤ у органов ФНС есть достаточные основания полагать, что документы и/или предметы, которые свидетельствуют о нарушениях налогоплательщиком налогового законодательства, могут быть

уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, а они необходимы для проведения проверки (*пп.3 п.1 ст.31, п.14 ст.89, п.8 ст.94 НК РФ*).

Изъятию подлежит все, что имеет отношение к предмету налоговой проверки: копии и оригиналы документов, любые предметы.

7.5.5.2. Порядок выемки документов и предметов

Выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, которое проводящего налоговую проверку. Это постановление должно быть обязательно утверждено руководителем налогового органа (его заместителем) (*п.1 ст.94 НК РФ*).

В постановлении о производстве выемки документов и предметов указывается:

- дата и место его составления;
- Ф.И.О. и должность лица, вынесшего постановление;
- отметка руководителя органа ФНС или его заместителя об утверждении постановления о производстве выемки;
- полное и сокращенное наименования организации, ее филиала (представительства), ИНН/КПП, в отношении которых проводится выездная проверка;
- мотивы производства выемки документов и предметов;
- лицо, у которого производится выемка документов и предметов;
- описание изымаемых предметов и документов.

Порядок проведения выемки документов и предметов следующий:

1) выемка документов и предметов проводится в дневное время. Ночью производство выемки запрещено;

2) до начала выемки должностное лицо налогового органа должно предъявить постановление о производстве выемки и разъяснить всем присутствующим лицам их права и обязанности (*абз.2 п.3 ст.94 НК РФ*);

3) налогоплательщику, у которого производится выемка, налоговые органы обязаны предложить выдать документы (предметы) добровольно;

4) при отказе налогоплательщиком выдать предметы и документы добровольно их выемка проводится принудительно (*абз.1 п.4 ст.94 НК РФ*);

5) о производстве выемки документов и предметов в обязательном порядке составляется протокол, который должен соответствовать требованиям ст. 99 НК РФ (*п.6 ст.94 НК РФ*);

б) изъятые документы и предметы должны быть перечислены и подробно описаны либо в самом протоколе, либо в приложениях к нему;

7) при изъятии оригиналов документов налогоплательщику должны быть предоставлены их копии, заверенные должностным лицом налогового органа. Если это невозможно, налоговики обязаны передать копии изъятых документов налогоплательщику в течение пяти рабочих дней после выемки (*п.6 ст.6.1, абз.2 п.8 ст.94 НК РФ*);

8) каждый изымаемый документ предъявляется понятым и другим лицам, которые участвуют в выемке документов. Затем документы нумеруются, прошнуровываются и скрепляются печатью или подписью лица, у которого производится выемка.

Выемка документов и предметов производится в присутствии налогоплательщика (его представителя), а также понятых (*абз.1 п.3 ст.94 НК РФ*). Понятые должны удостоверить своими подписями в протоколе выемки факты, содержание и результаты действий, которые произведены в их присутствии (*п.5 ст.98 НК РФ*). В качестве понятых могут приглашаться любые незаинтересованные лица в количестве не менее двух человек (*п.2 ст.98 НК РФ*). В необходимых случаях для участия в производстве выемки могут приглашаться специалисты (*абз.1 п.3 ст.94 НК РФ*).

7.5.5.3. Оформление результатов выемки документов и предметов

Все действия во время выемки должны быть отражены в протоколе. Протокол составляется на русском языке (*п.1 ст.99 НК РФ*) и должен содержать следующие сведения (*п.2 ст.99 НК РФ*):

- наименование;
- место и дату выемки;
- время начала выемки документов и ее окончание;
- Ф.И.О., должность, лица, составившего протокол;

- Ф.И.О. каждого лица, участвовавшего в выемке;
- содержание производимого действия и последовательность проведения выемки.

Лица, участвовавшие в выемке, должны подписать протокол и при необходимости они вправе отразить в этом протоколе свои замечания по ее проведению (*пп.3, 4 ст.99 НК РФ*). Копия протокола вручается под расписку лицу, у которого произведена выемка документов и предметов.

7.6.6. Экспертиза

7.6.6.1. Общие вопросы проведения экспертизы

Возможность проведения экспертизы и привлечь экспертов в рамках осуществления налогового контроля предусмотрено *пп.11 п.1 ст.31 НК РФ*. Органы ФНС вправе приглашать экспертов в любых случаях при недостаточности или отсутствии специальных познаний в науке, искусстве, технике или ремесле (*п.1 ст.95 НК РФ*).

Наиболее частые случаи назначения и проведения экспертизы следующие:

- установление подлинности документа или документов;
- восстановление документов;
- обоснование рыночной стоимости товаров, работ, услуг;
- определение соответствия материалов и каких-либо компонентов объему производимой (произведенной) продукции, а также технологии ее производства;
- определить состава и объема выполненных строительно-монтажных работ, в том числе скрытых.

Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, проводящего выездную налоговую проверку (*п.3 ст.95 НК РФ*). В этом постановлении должны быть указаны следующие данные (*абз.2 п.3 ст.95 НК РФ*):

- 1) основания для назначения экспертизы;
- 2) Ф.И.О. эксперта и наименование организации, в которой должна быть проведена экспертиза;
- 3) вопросы, поставленные перед экспертом;
- 4) перечень материалов, передаваемых в распоряжение эксперта.

Результатом экспертизы является письменное заключение от его имени с изложением содержания проведенных исследований,

выводов и обоснованных ответов на поставленные вопросы (*п.8 ст.95 НК РФ*).

Экспертиза, назначенная в рамках проводимой налоговой проверки, по срокам должна быть проведена до ее окончания (*абз.3 п.6 ст. 101 НК РФ*).

7.6.6.2 Порядок привлечения экспертов

Эксперты привлекаются к участию в налоговой проверке на договорной основе (*пп.1, 2 ст.95 НК РФ*). Соответственно привлеченные эксперты за выполненную работу получают вознаграждение за работу, если она не входит в круг их служебных обязанностей (*п.2 ст.131 НК РФ*). Кроме этого в случае необходимости экспертам должны быть возмещены расходы, понесенные ими в связи с явкой в налоговый орган, на проезд и наем жилого помещения. Кроме этого, могут выплачиваться суточные (*п.1 ст.131 НК РФ*).

Эксперт вправе:

1) знакомиться с материалами выездной налоговой проверки, относящимися к предмету проверки (*п.4 ст.95 НК РФ*);

2) ходатайствовать о предоставлении ему дополнительных материалов проверки (*п.4 ст.95 НК РФ*);

3) отказаться от дачи заключения, если предоставленные материалы недостаточны для дачи заключения или эксперт не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы (*п.5 ст.95 НК РФ*);

4) включить в свое заключение выводы об обстоятельствах, по которым ему не были поставлены вопросы, но, по мнению эксперта, имеющие значение для существа дела (*п.8 ст.95 НК РФ*).

Наряду с правами Налоговым кодексом РФ предусмотрена и ответственность эксперта, которая наступает в следующих случаях:

➤ при необоснованном отказе от проведения экспертизы на эксперта возлагается штраф в размере 500 руб. (*п.1 ст.129 НК РФ*);

➤ за дачу заведомо ложного заключения на эксперта возлагается штраф в размере 1000 руб. (*п.2 ст.129 НК РФ*);

7.6.6.3. Участие проверяемого налогоплательщика в проведении экспертизы

В связи с тем, что проведение экспертизы затрагивает интересы налогоплательщика, в Налоговом кодексе РФ предусмотрены его

права при назначении и проведении экспертизы, а именно налогоплательщик имеет право

1) ознакомиться с постановлением о назначении экспертизы (*п.6 ст.95 НК РФ*);

2) заявить отвод эксперту.

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

4) предложить дополнительные вопросы эксперту;

5) требовать о разъяснении ему его прав;

6) присутствовать при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту;

7) ознакомиться с заключением эксперта или с сообщением эксперта о невозможности дать заключение (*п.9 ст.95 НК РФ*);

8) давать свои объяснения по заключению эксперта (*п.9 ст.95 НК РФ*);

9) заявлять возражения на заключение эксперта (*п.9 ст.95 НК РФ*);

10) просить о постановке дополнительных вопросов эксперту (*п.9 ст.95 НК РФ*);

11) просить о назначении дополнительной или повторной экспертизы (*п.9 ст.95 НК РФ*).

7.6.6.4. Назначение дополнительной и повторной экспертиз

Налоговым кодексом предусмотрена возможность проведения дополнительной и повторной экспертизы (*п.10 ст.95 НК РФ*).

Дополнительная экспертиза назначается, если заключение по предыдущей экспертизе не обладает достаточной ясностью или же оно неполное. Она может быть поручена тому же эксперту, который проводил первичную экспертизу, или же другому эксперту (*абз.1 п.10 ст.95 НК РФ*).

Повторная экспертиза назначается, если заключение эксперта, проводившего предыдущую экспертизу, является необоснованным и его правильность вызывает сомнения (*абз.2 п.10 ст.95 НК РФ*).

Назначение дополнительной и/или повторной экспертизы осуществляется в том же порядке, что и первичная экспертиза (*абз.3 п.10 ст.95 НК РФ*).

Вопросы для самоконтроля

1. Назовите цель и задачи выездной налоговой проверки.
2. Назовите основание для проведения выездной налоговой проверки.
3. Перечислите ограничения по проведению выездных налоговых проверок.
4. Назовите продолжительность проведения выездной налоговой проверки, а также допустимый срок ее продления.
5. Назовите срок, на который выездная налоговая проверка может быть приостановлена, а также основания для ее приостановления.
6. Перечислите мероприятия налогового контроля, которые могут быть применены при проведении выездной налоговой проверки.
7. Изложите порядок проведения инвентаризации органами ФНС при проведении выездной налоговой проверки.
8. Изложите процедуру привлечения свидетеля при проведении выездной налоговой проверки.
9. Изложите процедуру проведения осмотра помещения налогоплательщика, в отношении которого проводится выездная налоговая проверка.
10. Изложите порядок истребования документов у налогоплательщика, в отношении которого проводится выездная налоговая проверка.
11. Изложите порядок выемки документов у налогоплательщика, в отношении которого проводится выездная налоговая проверка.
12. Изложите порядок проведения экспертизы при в ходе выездной налоговой проверки.

Тема 8. Особенности проведения налоговых проверок взаимозависимых лиц

Общий порядок регулирования деятельности лиц, определяемых как взаимозависимые, осуществляется Разделом V.1. НК РФ «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании».

Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (контроль сделок между взаимозависимыми лицами) представляет собой проверку полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением контролируемых сделок между взаимозависимыми лицами. Этот вид налогового контроля проводится в отношении налогоплательщика, являющегося одной из сторон контролируемой сделки, совершаемой взаимозависимыми лицами.

8.1. Общее понятие взаимозависимых лиц

В соответствии с *п.1 ст.105.1 НК РФ* взаимозависимыми признаются два и более субъекта правоотношений, каждый из которых может оказывать влияние:

- на заключение сделок с другим или другими хозяйствующими субъектами;
- на экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц.

В соответствии с *п.2 ст.105.1 НК РФ* взаимозависимыми лицами в налоговых правоотношениях считаются:

- 2 юридических лица, если одно владеет не менее чем 25% капитала другого;
- физическое лицо и юридическое лицо, если физическое лицо владеет более чем 25% капитала юридического лица;
- 2 и более юридических лица, если одно и то же физическое лицо владеет более чем 25% капитала в каждом из соответствующих юридических лиц;
- физическое лицо и юридическое лицо, если у физического лица есть полномочия по назначению директора, либо не менее чем 50% руководящего состава юридического лица;

‣ 2 и более юридических лиц, имеющие директоров (не менее чем 50% от состава руководства), назначенных одним и тем же физическим лицом;

‣ 2 и более юридических лиц, совет директоров которых сформирован на 50% и более из одних и тех же физических лиц;

‣ юридическое лицо и физическое лицо, если физическое лицо – директор юридического лица;

‣ 2 и более юридических лиц, в которых директор одно и то же физическое лицо;

‣ 3 и более юридических лиц, если первое владеет не менее чем 50% капитала второго при том, что второе владеет не менее чем 50% капитала третьего, которое, в свою очередь, может владеть не менее чем 50% капитала 4-го и т. д.;

‣ физическое лицо, а также 2 и более юридических лица, если физическое лицо владеет не менее чем 50% капитала первого юридического лица, которое владеет не менее чем 50% капитала второго юридического лица, которое, в свою очередь, может владеть не менее чем 50% капитала 3-го, и т. д.;

‣ 2 физических лица, если одно в силу служебного положения подчиняется другому;

‣ близкие родственники – супруги, дети и родители, братья и сестры, опекуны и подопечные.

Руководствуясь перечисленными признаками и основаниями, по которым организации и лица могут быть признаны взаимозависимыми, организации и лица могут самостоятельно признать себя таковыми, исходя из иных соображений. Кроме этого взаимозависимость может быть признана в судебном порядке не только по перечисленным обстоятельствам (*п.6 ст.105.1 НК РФ*), но и по иным обстоятельствам, дающим основание видеть такую взаимосвязь между организациями и/или лицами.

В то же время не могут быть признанными взаимозависимыми лицами:

‣ лица, которые в силу своего преимущественного положения на рынке или иных аналогичных обстоятельств могут оказывать влияние на условия сделок или экономические результаты;

‣ лица, в которых принимают участие субъекты РФ или муниципальные образования.

8.2. Порядок определения доли прямого и косвенного участия

Одним из основных критериев для признания лиц взаимозависимыми является наличие доли прямого и/или косвенного участия одной организации в другой, превышающей 25%.

Долей участия одной организации в другой признается размер вклада, выраженного в денежном выражении, физических (количество акций, долей) или относительных (процентах) единицах измерения.

Доля участия может быть прямой и косвенной.

Долей прямого участия признается доля голосующих акций, принадлежащая конкретному собственнику – организации или физическому лицу.

Долей косвенного участия считается доля, принадлежащая лицу опосредованно, то есть через другие лица.

8.2.1. Порядок определения доли прямого участия

Размер доли прямого участия рассчитывается отношением количества голосов, принадлежащих конкретному собственнику, к общему количеству голосов, зафиксированных в Уставе организации

Согласно *пп.1 п.2 ст.105.2 НК РФ* доля прямого участия одной организации в другой организации может быть рассчитана тремя способами:

- **1 способ:** расчет доли голосующих акций в уставном капитале одной организации, непосредственно принадлежащих другой организации;
- **2 способ:** расчет доли акций в уставном капитале одной организации, непосредственно принадлежащих другой организации;
- **3 способ:** расчет доли участия в уставном капитале одной организации в другой пропорционально количеству участников.

Третий способ применяется редко и, как правило, в тех случаях, когда по тем или иным причинам невозможно использовать первые два способа.

Рассмотрим способы расчетов доли прямого участия на примерах.

Пример 11

Уставный капитал организации «А» составляет 32 млн. рублей, из которых:

➤ 25 млн. рублей приходится на обыкновенные акции номиналом 1 000 рублей;

➤ 7 млн. рублей приходится на привилегированные акции номиналом 5 000 рублей.

Привилегированные акции голосующими не являются.

Распределение акций ОАО «А» между владельцами представлено в таблице 4.

Таблица 4

Распределение акций ОАО «А» между его участниками

Участники в УК ОАО «А»	Обыкновенные акции		Привилегированные акции	
	шт.	млн. руб.	шт.	млн. руб.
	1	2	3	4
ООО «В»	9 500	9,5	700	3,5
ООО «С»	8 600	8,6	500	2,5
Прочие	6 900	6,9	200	1
Итого	25 000	25	1 400	7

При решении этой задачи рассчитать долю прямого участия представляется возможным как первым, так и вторым способами. Следовательно, третий способ, применяемый в случаях, когда невозможно использование первых двух способов, можно не применять.

Способ 1:

Доля прямого участия рассчитывается по количеству обыкновенных акций, принадлежащих участникам ОАО «А»:

➤ доля участия ООО «В»:

$$9,5 \text{ млн. руб.} / 25 \text{ млн. руб.} \times 100 = 38\%$$

➤ доля участия ООО «С»:

$$8,6 \text{ млн. руб.} / 25 \text{ млн. руб.} \times 100 = 11,1\%$$

➤ доля участия прочих акционеров:

$$6,9 \text{ млн. руб.} / 25 \text{ млн. руб.} \times 100 = 27,6\%$$

Способ 2:

Этот способ предполагает расчет доли прямого участия с учетом как обыкновенных, так и привилегированных акций.

- *доля участия ООО «В»:*

$$13 \text{ млн. руб.} / 32 \text{ млн. руб.} \times 100 = 40,6\%$$

- *доля участия ООО «С»:*

$$2,5 \text{ млн. руб.} / 32 \text{ млн. руб.} \times 100 = 34,7\%$$

- *доля участия прочих акционеров:*

$$1,0 \text{ млн. руб.} / 32 \text{ млн. руб.} \times 100 = 24,7\%$$

Как видно по результатам расчетов, организация «А» и организации «В» и «С» являются взаимозависимыми.

Однако на практике может иметь место ситуация, когда часть акций (долей) организации на момент определения долей прямого или косвенного участия находится на балансе организации, то есть принадлежат самой организации, считаются нераспределенными и поэтому в расчетах участия не принимают

Пример 12

Акционерный капитал компании «А» состоит из 5 000 акций, из которых:

- *2 800 акций принадлежат компании «В»;*
- *1 200 акций принадлежат компании «С»;*
- *1 00 акций выкуплены самой компанией «А»*

На основании этой информации необходимо выяснить, существует ли взаимозависимость между компанией «А» и компаниями «В» и «С».

Расчет производится следующим образом.

В первую очередь определяется количество акций, принимающих участие в расчете доли прямого участия. Это количество акций равно:

$$5 \text{ 000 акций} - 1 \text{ 000 акций} = 4 \text{ 000 акций}$$

Далее рассчитываются доли прямого участия.

- *доля участия ООО «В»:*

$$2 \text{ 800 акций} / 4 \text{ 000 акций} \times 100 = 70,00\%$$

- *доля участия ООО «С»:*

$$1 \text{ 200 акций} / 4 \text{ 000 акций} \times 100 = 30,00\%$$

Тот же расчет по отношению к общему количеству акций:

➤ доля участия ООО «В»:

$$2\,800 \text{ акций} / 5\,000 \text{ акций} \cdot 100 = 56,00\%$$

➤ доля участия ООО «С»:

$$1\,200 \text{ акций} / 5\,000 \text{ акций} \cdot 100 = 24,00\%$$

Из проведенных расчетов видно, что количество акций, временно находящихся на балансе эмитента, оказывают влияние на принятие решения о взаимозависимости компаний между собой или ее отсутствии. Поэтому, выясняя ответ на этот вопрос, необходимо исключать из расчетов количество акций, находящихся на балансе эмитента.

8.2.2. Порядок определения доли косвенного участия

В некоторых случаях прямое участие одной компании в другой отсутствует, но при этом существует косвенное участие, то есть через другую компанию или через несколько других компаний. В этом случае для выяснения наличия взаимозависимости или его отсутствия рассчитывается доля косвенного влияния.

Для расчета доли косвенного участия одной организации в другой организации необходимо выполнить следующие действия:

1) устанавливаются все последовательности участия одной организации в другой организации через прямое участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации;

2) рассчитываются доли прямого участия каждой предыдущей организации в каждой последующей организации, исходя из установленной последовательности участия;

3) рассчитывается доля косвенного участия одной организации в другой по формуле

$$d_k = \prod_i^n d_i, \quad (6)$$

где d_k – доля косвенного участия одной организации в уставном капитале другой;

d_i – доля последовательного прямого участия организаций в уставных капиталах;

n – количество организаций.

На практике при определении доли косвенного участия одной организации в другой возможны две традиционные ситуации:

1) последовательное участие;

2) параллельное участие.
Рассмотрим каждую из них.

Последовательное участие

Порядок выявления последовательного участия в уставном капитале зависимого лица представлен в примере 13.

Пример 13

У налоговой инспекции появились основания подозревать, что организации «А» являются взаимозависимыми с организацией «D». Изучение степени участия названных организаций в уставных капиталах показало, что прямое участие в уставных капиталах друг друга отсутствует. Однако были выявлены организации «B» и «C», которые оказались связанными друг с другом, а также с организациями «А» и «B». Это участие оказалось последовательным (схема 5).

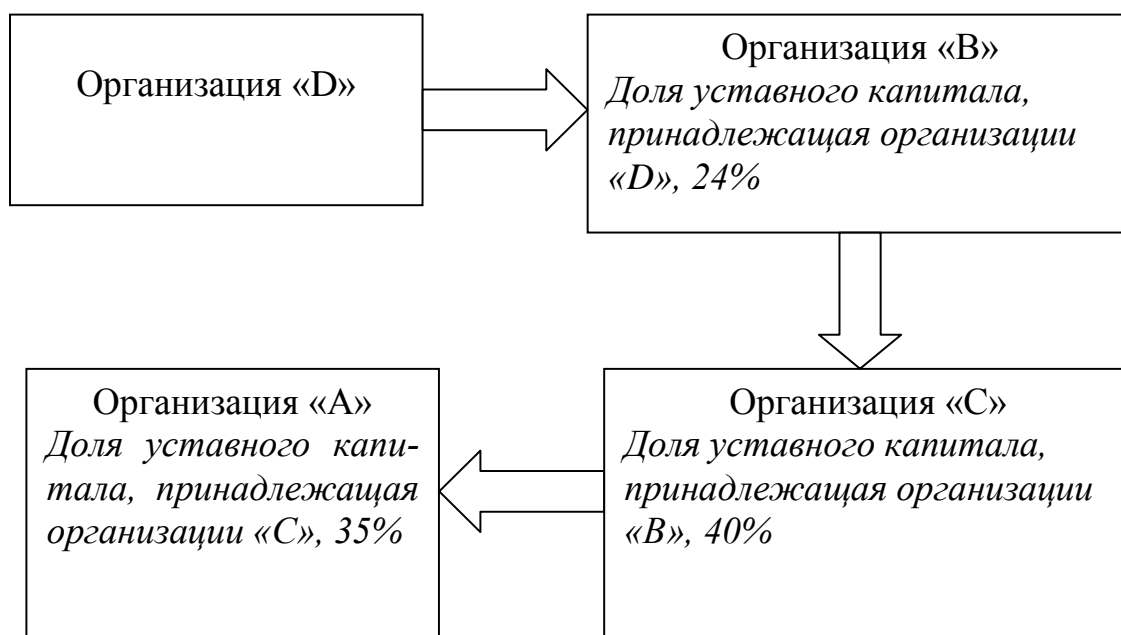


Схема 5. Участие организаций в уставных капиталах друг друга

В результате было установлено, что организация «D» опосредованно (то есть косвенно) является участником организации «A» и вполне вероятно может влиять на ее ценовую политику в сделках. Для того чтобы установить эту возможность или убедиться

в ее отсутствии, необходимо рассчитать долю косвенного участия организации «D» в организации «A».

На основании выявленных долей участия организаций в уставных капиталах, а именно:

- ООО «D» → ООО «B» = 24%;
- ООО «B» → ООО «C» = 40%;
- ООО «C» → ООО «A» = 35%.

налоговый орган с использованием формул рассчитал долю косвенного участия ООО «D» в уставном капитале ООО «A», которая получилась равной:

$$d_k = 0,24 \cdot 0,40 \cdot 0,35 \cdot 100\% = 3,36\%.$$

Поскольку под контроль налоговых органов попадают сделки между взаимозависимыми лицами с долей участия в уставных капиталах более 25%, то в данном случае такая взаимозависимость под контроль не попадает.

Порядок выявления параллельного участия и соответственно принятия решения о степени зависимости организаций между собой представлен в примере 14.

Пример 14

У налоговой инспекции появились основания подозревать, что организации «A», «B», «C» и «D» являются взаимозависимыми. В связи с этим возникла задача установить факт взаимозависимости этих организаций.

Решение этой задачи предполагает выполнение следующих действий:

- 1) выявление последовательности участия этих организаций в уставных капиталах друг друга;
- 2) проведение расчета доли косвенного участия организации «D» в организации «A».

На основании проведенного анализа установлена последовательность участия организации «A» в организации «D», представленная на схеме б.

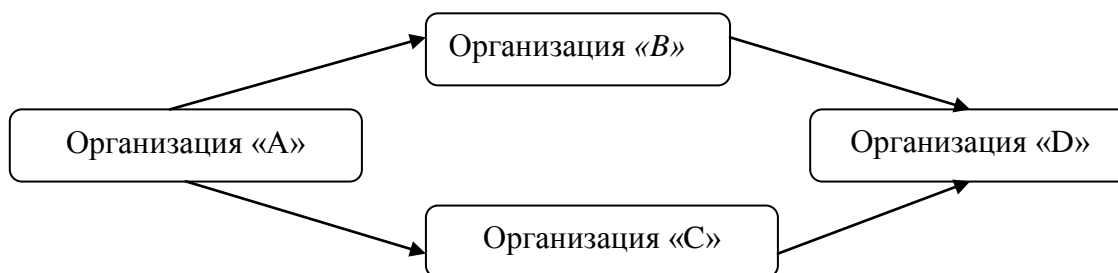


Схема 6. Участие организаций в уставных капиталах друг друга

Дальнейшее изучение материалов позволило установить размеры участия организаций в уставных капиталах друг друга, а именно:

- организация «А» владеет 80% голосов (акций) в уставном капитале организации «В» и 35% голосов (акций) в уставном капитале организации «С»;
- организация «В» владеет 40% голосов (акций) в уставном капитале организации «Д»;
- организация «С» владеет 55% голосов (акций) в уставном капитале организации «Д».

Взаимосвязь между организациями «А» и «В» и между «А» и «С» прямая. Размер участия в уставных капиталах превышает 25%, поэтому эти организации являются взаимозависимыми лицами.

Связь между организациями «А» и «Д» является опосредованной – через организации «В» и «С» соответственно – и, следовательно, является косвенной.

Порядок расчета доли косвенного участия организации «А» в организации «Д» следующий:

$$(0,8 \cdot 0,4) \cdot 100\% + (0,35 \cdot 0,55) \cdot 100\% = 51,25\%$$

Рассчитанная таким образом доля участия организации «А» в организации «Д» позволяет считать их взаимозависимыми лицами и соответственно существует необходимость контролировать сделки между этими организациями.

8.3. Понятие и определение контролируемых сделок

Контролируемыми сделками признаются сделки между взаимозависимыми лицами (с учетом особенностей *ст.105.14 НК РФ*), а также ряд приравненных к ним сделкам. Условия и особенности, при наличии которых сделки признаются контролируемым, представлены в таблице 5.

Таблица 5

Условия отнесения сделок к контролируемым

№ п/п	Вид сделки	Условия, при наличии которых сделка признается контролируемой	Сумма дохода по сделке, при превышении которой сделка признается контролируемой
1	Сделка между взаимозависимыми лицами, местом регистрации либо местом жительства, либо местом налогового резидентства всех сторон и выгодоприобретателей по которой является РФ	Сумма доходов по сделкам (сумма цен сделок) между указанными лицами за соответствующий календарный год превышает 1 миллиард рублей	1 млрд. руб.
2		Одна из сторон сделки является налогоплательщиком НДС, исчисляемого по налоговой ставке, установленной в процентах, и предметом сделки является добытое полезное ископаемое	60 млн. руб.
3		Хотя бы одна из сторон сделки является налогоплательщиком, применяющим один из следующих специальных налоговых режимов: <ul style="list-style-type: none"> ➢ систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН); ➢ систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) 	100 млн. руб.
4		Хотя бы одна из сторон сделки освобождена от обязанностей налогоплательщика налога на прибыль организаций или применяет к налоговой базе по указанному налогу налоговую ставку 0% в соответствии с <i>п.5 ст.284 НК РФ</i> , при этом другая сторона(ы) сделки не освобождена(ы) от этих обязанностей и не применяет(ют) налоговую ставку 0% по указанным обстоятельствам	60 млн. руб.

№ п/п	Вид сделки	Условия, при наличии которых сделка признается контролируемой	Сумма дохода по сделке, при превышении которой сделка признается контролируемой
5		Хотя бы одна из сторон сделки является резидентом особой экономической зоны или участником свободной экономической зоны, налоговый режим в которых предусматривает специальные льготы по налогу на прибыль организаций (по сравнению с общим налоговым режимом в соответствующем субъекте РФ), при этом другая сторона (стороны) сделки не является (не являются) резидентом такой особой экономической зоны или участником такой свободной экономической зоны	60 млн. руб.
6		Сделка удовлетворяет одновременно следующим условиям: <ul style="list-style-type: none"> ➤ одна из сторон сделки является налогоплательщиком, указанным в <i>n.1 ст.275.2 НК РФ</i>, и учитывает доходы (расходы) по такой сделке при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии со <i>ст.275.2 НК РФ</i>; ➤ любая другая сторона сделки не является налогоплательщиком, указанным в <i>n.1 ст.275.2 НК РФ</i>, либо является налогоплательщиком, указанным в <i>n.1 ст.275.2 НК РФ</i>, но не учитывает доходы (расходы) по такой сделке при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии со <i>ст.275.2 НК РФ</i>. 	60 млн. руб.
7		Хотя бы одна из сторон сделки является участником регионального инвестиционного проекта, применяющим налоговую ставку по налогу на прибыль организаций, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, в размере 0% и/или пониженную налоговую ставку по налогу на прибыль организаций, подлежащему зачислению в бюджет субъекта РФ, в порядке и на условиях, предусмотренных <i>ст. 284.3 НК РФ</i> .	60 млн. руб.
8	Совокупность сделок по реализации (перепродаже) товаров (выполнению работ, оказанию услуг), совершаемых с участием (при посред-	Третьи лица: <ul style="list-style-type: none"> ➤ не выполняют в этой совокупности сделок никаких дополнительных функций, за исключением организации реализации (перепродажи) товаров (выполнения работ, оказания услуг) одним лицом другому ли- 	0 руб.

№ п/п	Вид сделки	Условия, при наличии которых сделка признается контролируемой	Сумма дохода по сделке, при превышении которой сделка признается контролируемой
	ничестве) третьих лиц, не являющихся взаимозависимыми.	цу, признаваемому взаимозависимым с этим лицом; <ul style="list-style-type: none"> ➤ не принимают на себя никаких рисков и не используют никаких активов для организации реализации (перепродажи) товаров (выполнения работ, оказания услуг) одним лицом другому лицу, признаваемому взаимозависимым с этим лицом 	
9	Сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли	Если предметом таких сделок являются товары, входящие в состав одной или нескольких из следующих товарных групп: <ul style="list-style-type: none"> ➤ нефть и товары, выработанные из нефти; ➤ черные металлы; ➤ цветные металлы; ➤ минеральные удобрения; ➤ драгоценные металлы и драгоценные камни 	60 млн. руб.
10	Сделки, одной из сторон которых является лицо, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства которого являются государство или территория, включенные в перечень государств и территорий, утверждаемый Минфином России. Если деятельность российской организации образует постоянное представительство в государстве или на территории, включенных в указанный выше перечень, и анализируемая сделка связана с этой деятельностью, то данная сделка будет являться контролируемой	Перечень государств и территорий утвержден приказом Минфина России от 13.11.2007 № 108н и приведен в Приложении к данному приказу.	60 млн. руб.
11	Сделки между взаимозависимыми лицами, в которых одна из сторон		0 руб.

№ п/п	Вид сделки	Условия, при наличии которых сделка признается контролируемой	Сумма дохода по сделке, при превышении которой сделка признается контролируемой
	не является налоговым резидентом РФ		

Помимо признаков, перечисленных в таблице 5, по заявлению ФНС сделка может быть признана контролируемой судом при наличии у ФНС достаточных оснований полагать, что рассматриваемая сделка является частью группы однородных сделок, совершенных в целях создания условий, при которых такая сделка не отвечала бы признакам контролируемой сделки.

Вместе с тем, несмотря на то, что сделка по своим характеристикам может соответствовать признакам, изложенным в таблице 5, она может быть не подлежащей признанию ее контролируемой, если:

1) Сторонами этой сделки являются участники одной и той же консолидированной группы налогоплательщиков за исключением сделок, предметом которых является добытое полезное ископаемое, признаваемое объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых, при добыче которого налогообложение производится по налоговой ставке, установленной в процентах.

2) Сторонами этой сделки являются лица, удовлетворяющие одновременно следующим требованиям:

- указанные лица зарегистрированы в одном субъекте РФ;
- указанные лица не имеют обособленных подразделений на территориях других субъектов РФ, а также за пределами РФ;
- указанные лица не уплачивают налог на прибыль организаций в бюджеты других субъектов РФ;
- указанные лица не имеют убытков (включая убытки прошлых периодов, переносимые на будущие налоговые периоды), принимаемых при исчислении налога на прибыль организаций;
- отсутствуют условия, приведенные в пп.2÷7 таблицы 5, при наличии которых сделки признаются взаимозависимыми.

3) Сделки между налогоплательщиками, указанными в **п.1 ст.275.2 НК РФ**, совершаемые ими при осуществлении деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском

месторождении углеводородного сырья, в отношении одного и того же месторождения.

4) Межбанковские кредиты (депозиты) со сроком до семи календарных дней (включительно).

5) В области военно-технического сотрудничества РФ с иностранными государствами, осуществляемого в соответствии с Федеральным законом от 19.07.1998 № 114-ФЗ.

Уведомление о проведении контролируемой сделке должен подать каждый из ее участников. В случае невыполнения этой обязанности какой-либо из сторон сделки ИФНС привлечет эту сторону к ответственности и направит соответствующее извещение в ФНС РФ о совершенной ею сделки. Одновременно ИФНС может сообщить об этом в ИФНС по местонахождению другой стороны сделки. Если выяснится, что и вторая сторона сделки не подала соответствующее уведомление, ее тоже могут привлечь к налоговой ответственности.

Сведения о контролируемых сделках должны содержать информацию, указанную в **п.3 ст.105.16 НК РФ**, а именно:

- предмет сделки;
- сведения об участниках;
- величину полученных доходов (понесенных расходов)

и т. д.

При совершении нескольких однородных сделок перечисленные сведения можно представить по этой совокупности сделок в целом.

8.4. Порядок проведения налоговой проверки взаимозависимых лиц

8.4.1. Основание для проведения налоговой проверки по сделке между взаимозависимыми лицами

Решение о проведении проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами принимается на основании:

- уведомления о выявленных контролируемых сделках или извещения территориального налогового органа, проводящего выездную или камеральную налоговую проверку или налоговый мониторинг (**ст.105.16 НК РФ**);

➤ при выявлении контролируемой сделки в результате проведения ФНС повторной выездной налоговой проверки.

Решение о проведении проверки должно быть вынесено не позднее двух лет со дня получения названных выше уведомлений или извещений.

Пример 15

В ноябре 2016 г. ООО «Альфа» продало ООО «Бета» производственное помещение общей площадью 3 500 кв. м по цене 27 500 руб./кв. м. ООО «Бета» является дочерней структурой ООО «Альфа», которой принадлежит 58% долей уставного капитала ООО «Бета».

Участники сделки в договоре купли-продажи установили цену на основе информации о ценах на аналогичные объекты, опубликованные в открытых источниках. Другие сделки между названными компаниями в отчетном (2016 г.) периоде не проводились.

ООО «Альфа» применяет общую систему налогообложения, а ООО «Бета» упрощенную (вариант: обложение налогом полученного дохода).

Доход, который получило ООО «Альфа» от продажи ООО «Бета» недвижимости, составил 96 250 000 млн. руб.

По мнению главного бухгалтера ООО «Альфа» рассматриваемая в примере сделка является контролируемой. Это мнение основано на следующих обстоятельствах:

- стороны сделки взаимозависимы (**ст.105.3 НК РФ**);
- дочерняя организация освобождена от уплаты налога на прибыль (**пп.4 п.2 ст.105.14 и п.2 ст.346.11 НК РФ**);
- годовой доход по сделке превысил предельное значение в 60 млн. руб. (**абз.1 п.3 и п.9 ст.105.14 НК РФ**).

*Исходя из перечисленных обстоятельств, стороны рассматриваемой сделки на основании **п.2 ст.105.16 НК РФ** должны уведомить налоговые инспекции не позднее 20 мая года, следующего за календарным годом, в котором совершены контролируемые сделки. В рассматриваемом примере такой датой будет являться 20 мая 2017 г.*

Поэтому не позднее 20 мая 2017г. стороны сделки должны подготовить и сдать в налоговые инспекции по месту своего учета уведомления о сделке купли-продажи объекта недвижимости.

Кроме этого ФНС может вынести решение о проведении повторной налоговой проверки в том случае, если в уточненной налоговой декларации, поданной налогоплательщиком, исчисленная им сумма налога при проведении им самостоятельной корректировки налоговой базы, показана в меньшем размере, чем ранее заявленная. Это решение должно быть принято не позднее двух лет со дня представления налогоплательщиком такой уточненной налоговой декларации. При этом проверка проводится только в отношении контролируемой сделки, по которой налогоплательщиком произведена самостоятельная корректировка (*п.6 ст.105.3 НК РФ*).

В принятом решении должны содержаться следующие сведения:

- полное и сокращенное наименования налогоплательщика либо его фамилия, имя, отчество;
- полное и сокращенное наименование контрагента по проверяемой сделке;
- наименование проверяемой сделки, описание однородных сделок;
- вид проверяемого налога или налогов;
- периоды, за которые проводится проверка;
- должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручено проведение проверки с указанием руководителя проверяющей группы.

ФНС должна уведомить налогоплательщика о принятом решении о проведении в отношении него налоговой проверки в течение 3-х рабочих дней со дня принятия этого решения.

Специфика налоговых проверок взаимозависимых лиц заключается в том, что в ходе проверки контролю в первую очередь подлежат цены, примененные в сделках. Периоды признания полученных доходов и/или понесенных расходов подлежат проверке на следующем этапе, когда будет установлена объективность примененных цен, либо будет установлена необходимость корректировки налоговой базы.

8.4.2. Предмет налоговой проверки взаимозависимых лиц

Предметом проверки является правильность исчисления налогов, полнота и своевременность их уплаты в бюджет в связи с со-

вершением сделок между взаимозависимыми лицами с точки зрения соответствия цен, примененных этими лицами в контролируемых сделках, рыночным ценам. Использование в контролируемых сделках цен, не соответствующих рыночному уровню, может повлечь за собой дополнительное начисление налогов. Однако такая вероятность доначисления относится к ограниченному числу налогов. Соответственно проверке подлежат только эти налоги. Их состав определен *п.4 ст.105.3 НК РФ*. В соответствии с *п.4 ст.105.3 НК РФ* проверке подлежат следующие налоги:

- налог на прибыль организаций;
- налог на доходы физических лиц, уплачиваемый с доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности и иной частной практикой (*ст.227 НК РФ*);
- налог на добычу полезных ископаемых в случае, если одна из сторон сделки является налогоплательщиком указанного налога и предметом сделки является добытое полезное ископаемое, признаваемое для налогоплательщика объектом налогообложения НДС, при добыче которых налогообложение производится по налоговой ставке, установленной в процентах;
- налог на добавленную стоимость в случае, если одной из сторон сделки является плательщиком НДС или освобожденной от исполнения обязанностей плательщика НДС.

8.4.3. Цель налоговой проверки взаимозависимых лиц

Целью налогового контроля в сделках между взаимозависимыми лицами являются цены, по которым стороны сделок реализуют друг другу товары (работы, услуги). При соответствии этих цен рыночному уровню, то база для расчета налогов признается объективно сформированной и основания для ее корректировки отсутствуют. Несоответствие цен в сделках между взаимозависимыми лицами рыночному уровню искажает налоговые базы по налогам и как следствие возникает необходимость в корректировке налоговых обязательств у сторон сделки.

8.4.4. Периодичность и продолжительность налоговой проверки

Орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, при осуществлении налогового контроля в порядке, предусмотренном главой 14.5 НК РФ «Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами» вправе проверить контролируемые сделки, совершенные в период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. ФНС не вправе проводить две и более налоговые проверки в отношении одной контролируемой сделки или группы однородных сделок в одном календарном году

Однако проведение проверки в отношении сделки между взаимозависимыми лицами и относящейся к разряду контролируемых не препятствует проведению выездных и/или камеральных налоговых проверок, налогового мониторинга за этот же налоговый период.

Срок проведения проверки начинается со дня вынесения решения о ее проведении и до дня составления справки о проведении такой проверки.

По общему правилу срок проверки не должен превышать 6 месяцев. Однако по решению руководителя ФНС России этот срок может быть продлен. Основания и сроки продления налоговой проверки взаимозависимых лиц представлены в таблице 6.

Таблица 6

Основания и сроки продления проверки контролируемых сделок

№ п/п	Основания продления срока проверки	Срок, на который проверка может быть продлена
1	Проведение проверки в отношении организации, отнесенной в соответствии со ст.83 НК РФ к категории крупнейших налогоплательщиков	максимально на 6 месяцев
2	Возникновение на месте проведения проверки обстоятельств непреодолимой силы (затопление, наводнение, пожар и т. п.)	максимально на 6 месяцев
2	Непредставление налогоплательщиком в установленный срок документов (30 дней), необходимых для проведения проверки	максимально на 6 месяцев

№ п/п	Основания продления срока проверки	Срок, на который проверка может быть продлена
4	Получение информации от иностранных государственных органов	от 6 до 9 месяцев
5	Проведения экспертиз и/или перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке	максимально на 6 месяцев

Копия решения о продлении срока проведения проверки должна быть направлена налогоплательщику – вручена лично или направлена по почте – в течение трех рабочих дней со дня его принятия.

8.4.5. Проведение налоговых проверок взаимозависимых лиц

В ходе проведения налоговой проверки проверяющие вправе направить налогоплательщику в порядке, предусмотренном *п.1,2 и 5 ст. 93 НК РФ*, требование о представлении документов (*ст.105.15 НК РФ*) в отношении проверяемой сделки или группы однородных сделок. Затребованная документация должна быть представлена налогоплательщиком в течение 30 рабочих дней со дня получения соответствующего требования.

В запрашиваемых документах должны содержаться следующие сведения:

1) О деятельности налогоплательщика и лиц, совершивших контролируемую сделку или группу однородных сделок, в том числе:

- перечень лиц (с указанием государств и территорий, налоговыми резидентами которых они являются), с которыми совершена контролируемая сделка, описание контролируемой сделки, ее условий, включая описание методики ценообразования (при ее наличии), условия и сроки осуществления платежей по этой сделке, прочую информацию о сделке;

- сведения о функциях лиц, являющихся сторонами сделки (в случае проведения налогоплательщиком функционального анализа), об используемых ими активах, связанных с этой контролируемой

сделкой, и о принимаемых ими экономических (коммерческих) рисках, которые налогоплательщик учитывал при ее заключении.

2) В случае использования налогоплательщиком методов при определении доходов (прибыли, выручки) для целей налогообложения, предусмотренных *главой 14.3 НК РФ*, следующие сведения об использованных методах:

- обоснование причин выбора и способа применения используемого метода;

- указание на используемые источники информации;

- расчет интервала рыночных цен (интервала рентабельности) по контролируемой сделке с описанием подхода, используемого для выбора сопоставимых сделок;

- сумма полученных доходов (прибыли) и (или) сумма произведенных расходов (понесенных убытков) в результате совершения контролируемой сделки, полученной рентабельности;

- сведения об экономической выгоде, получаемой от контролируемой сделки лицом, которым совершена эта сделка, в результате приобретения информации, результатов интеллектуальной деятельности, прав на обозначения, индивидуализирующие предприятие, его продукцию, работы и услуги (фирменное наименование, товарные знаки, знаки обслуживания), и других исключительных прав (при наличии соответствующих обстоятельств);

- сведения о прочих факторах, которые оказали влияние на цену (рентабельность), примененную в контролируемой сделке, в том числе сведения о рыночной стратегии лица, совершившего контролируемую сделку, если эта рыночная стратегия оказала влияние на цену (рентабельность), примененную в этой контролируемой сделке (при наличии соответствующих обстоятельств);

- произведенные налогоплательщиком корректировки налоговой базы и сумм налога (убытка) в соответствии с *пунктом 6 статьи 105.3 НК РФ* (в случае их осуществления).

Детальность предоставляемой налогоплательщиком информации определяется сложностью сделкой и формированием цены.

8.4.6. Окончание налоговой проверки взаимозависимых лиц и оформление ее результатов

В последний день проведения налоговой проверки проверяющими составляется справка. В справке фиксируются предмет про-

верки и сроки ее проведения. Справка вручается проверяемому лицу под роспись или направляется заказным письмом по почте. В случае направления справки по почте заказным письмом датой ее вручения считается шестой день, считая от даты отправки заказного письма.

Если в результате проверки выявлены факты несоответствия примененной цены ее рыночному уровню, которое привело к занижению налога (завышению суммы убытка), органом ФНС, проводившим проверку составляется акт, который должен быть:

1) составлен в течение 2-х месяцев со дня составления и передачи проверяемому налогоплательщику справки о проведении налоговой проверки;

2) подписан должностными лицами, проводившими проверку, и лицом, в отношении которого проводилась такая проверка, или его представителем;

3) вручен проверяемому налогоплательщику или его представителю в течение 5-ти рабочих дней от даты его подписания под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения налогоплательщиком или его представителем.

В случае если:

➤ проверяемый налогоплательщик или его представитель отказались подписать акт налоговой проверки в проверяющими этом акте делается соответствующая запись;

➤ акт проверки направлен налогоплательщику по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день, считая от даты отправки заказного письма.

Если налогоплательщик, в отношении которого проводилась проверка, не согласен с фактами, изложенными в Акте проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих, то он или его представитель вправе в течение 20-ти рабочих дней со дня получения Акта представить в ФНС письменные возражения, с приложением документов, их заверенных копий, подтверждающих обоснованность возражений. Указанные документы могут быть представлены не только одновременно с возражениями, но и отдельно, в течение срока, установленного для предоставления возражений.

Рассмотрение материалов проверки, а также принятие решения по результатам проверки осуществляется в порядке, аналогичном

порядку рассмотрения материалов налоговой проверки (*ст.101 НК РФ*).

8.5. Порядок проверки цен при совершении сделок между взаимозависимыми лицами

8.5.1. Общие положения порядка проверки цен при совершении сделок между взаимозависимыми лицами

По общему правилу считается, что цена, примененная в сделке, является рыночной. Однако это правило действует в отношении сделок между, совершенных между лицами, не являющимися по налоговому законодательству РФ взаимозависимыми (*п.1 ст.105.3 и п. 1 ст. 105.14 НК РФ*).

Если же сделка совершена между взаимозависимыми лицами, то такая сделка становится контролируемой и контролю в первую очередь подлежит цена такой сделки. Цель этого контроля – проверка соответствия этой цены рыночному уровню.

Согласно *п.1,3,8÷12 ст.105.3 НК РФ* цена, примененная в контролируемой сделке, признается рыночной, если она:

- соответствует уровню цен, регулируемых государством, или согласована с Федеральной антимонопольной службой (ФАС) РФ с учетом положений *ст.105.4 НК РФ*;
- соответствует цене, определенной независимым оценщиком (в сделках, при совершении которых проведение оценки обязательно);
- установлена в соответствии с соглашением о ценообразовании, заключенным с ФНС России;
- установлена в соответствии со специальными правилами определения цен для целей налогообложения, предусмотренными отдельными главами части 2 НК РФ.

В основу налогообложения контролируемых сделок между взаимозависимыми лицами заложен принцип сопоставления доходов, фактически полученных по сделке, с доходами, которые организация могла бы получить, если бы аналогичная сделка совершалась с лицом, не являющимся взаимозависимым. При этом любой доход, недополученный организацией в сделке с взаимозависимым лицом, учитывается при формировании налоговой базы (*п.1 ст. 105.3 НК РФ*).

По общему правилу сравнивать контролируемые сделки с аналогичными, но не контролируемыми допустимо, если они совершены в одинаковых коммерческих или финансовых условиях (**п.2 ст.105.5 НК РФ**).

Для получения необходимой информации и ее анализа можно использовать:

- сведения о ценах и котировках российских и иностранных бирж;
- публикации таможенной статистики внешней торговли России;
- сведения о ценах и биржевых котировках, которые содержатся в официальных источниках информации органов государственной власти и местного самоуправления (в частности, в области регулирования ценообразования и статистики, например ФАС России, Росстата России и т. д.);
- сведения о ценах (пределах колебания цен) и биржевых котировках, которые содержатся в источниках информации иностранных государств;
- сведения о ценах (пределах колебания цен) и биржевых котировках, которые содержатся в иных опубликованных и (или) общедоступных изданиях и информационных системах;
- данные информационно-ценовых агентств;
- информацию о собственных сделках организации с не взаимозависимыми лицами;
- общедоступные российские и иностранные печатные издания;
- общедоступные информационные системы;
- официальные интернет-сайты российских и иностранных организаций.

Использование сведений, которые составляют налоговую тайну, или информации, доступ к которой законодательно ограничен, недопустимо (предусмотрен **ст.105.5** и **п.3 ст.105.6 НК РФ**).

На основе полученных данных заинтересованное лицо – налогоплательщик или органы ФНС – могут определить рыночный уровень цены, примененной в контролируемой сделке. Для этого может быть использован один следующих методов или их совокупность:

- 1) метод сопоставимых рыночных цен;
- 2) метод цены последующей реализации;

- 3) затратный метод;
- 4) метод сопоставимой рентабельности;
- 5) метод распределения прибыли.

8.5.1.1. Метод сопоставимых рыночных цен

Согласно *п.3 ст.105.17 НК РФ* этот метод является приоритетными по сравнению с другими ранее названными методами. Порядок применения метода сопоставимых рыночных цен регулируется *ст.105.9 НК РФ*.

Он может быть использован при следующих условиях:

1) при наличии на соответствующем рынке товаров (работ, услуг) хотя бы одной сопоставимой сделки, предметом которой являются *идентичные* или хотя бы *однородные* товары (работы, услуги);

2) при наличии достаточной информации о такой сделке.

Метод сопоставимых рыночных цен заключается в определении соответствии цены товаров (работ, услуг) в рассматриваемой сделке на основании ее сопоставления с интервалом рыночных цен. Говоря иными словами, анализируемая цена должна находиться в этом интервале.

Порядок определения интервала рыночных цен регулируется *п.2÷6 ст. 105.9 НК РФ*. Этот порядок сводится к соблюдению и выполнению следующих требований.

При наличии информации только об одной сопоставимой сделке ее цена может быть признана *одновременно минимальным и максимальным значением* интервала рыночных цен. Однако при этом должны быть соблюдены следующие требования (*п.2 ст.105.9 НК РФ*):

➤ коммерческие и/или финансовые условия этой сделки полностью сопоставимы с коммерческими и/или финансовыми условиями анализируемой сделки;

➤ при необходимости с помощью соответствующих корректировок обеспечена полная сопоставимость таких условий;

➤ продавец товаров (работ, услуг) в сопоставимой сделке не занимает доминирующего положения на рынке идентичных (однородных) товаров (работ, услуг).

При наличии информации о нескольких сопоставимых сделках интервал рыночных цен определяется в следующем порядке (**п.2 ст.105.9 НК РФ**):

1) совокупность цен по найденным сопоставимым сделкам располагаются по возрастанию;

2) каждому значению цены присваивается порядковый номер, в том числе и каждому одинаковому значению цены;

3) минимальное значение интервала рыночных цен определяется в следующем порядке:

➤ наибольший порядковый номер найденной последовательности цен делится на 4;

➤ если частное от деления не является целым числом, то к его целой части следует добавить 1, и полученное число будет являться порядковым номером минимального значения интервала цен;

➤ если частное от деления является целым числом, то минимальное значение определяется как среднее арифметическое значения цены, имеющего в выборке порядковый номер, равный этому целому числу, и значения цены, имеющего следующий по возрастанию порядковый номер в выборке;

4) максимальное значение интервала рыночных цен определяется в следующем порядке:

➤ число значений цен в выборке умножается на 0,75;

➤ если полученное произведение является целым числом, то максимальным значением интервала сопоставимых цен признается среднее арифметическое значения цены, имеющего в выборке порядковый номер, равный этому целому числу, и значения цены, имеющего следующий по возрастанию порядковый номер в этой выборке;

➤ если полученное произведение не является целым числом, то максимальным значением интервала рыночных цен признается значение цены, имеющее в выборке порядковый номер, равный сумме целой части этого дробного числа, увеличенной на единицу.

4) Согласно **п. 7 ст. 105.3 НК РФ** выбор цены для целей исчисления налогов на основе интервала рыночных цен производится следующим образом. Если цена, примененная в анализируемой сделке, находится в пределах интервала рыночных цен, для целей налогообложения эта цена признается соответствующей рыночному уровню. При этом если:

➤ цена, примененная в анализируемой сделке, меньше минимального значения интервала рыночных цен, то для целей налогообложения принимается цена, соответствующая минимальному значению интервала рыночных цен;

➤ цена, примененная в анализируемой сделке, превышает максимальное значение интервала рыночных цен, то для целей налогообложения принимается цена, соответствующая максимальному значению интервала рыночных цен.

Пример 16

Ситуация 1

Организации «А» и «Б» являются взаимозависимыми. Между ними был заключен договор купли-продажи, по которому организация «А» продала организации «Б» 250 единиц условного товара по цене 48 600 руб. за единицу без учета НДС. При этом организация «А» закупила этот товар у сторонней организации по цене 47 200 руб. за единицу условного товара без учета НДС.

Для определения интервала рыночных цен за анализируемый период выбраны сопоставляемые сделки, совершенные налогоплательщиком с лицами, не являющимися по отношению к нему взаимозависимыми.

Из сопоставляемых сделок составлена выборка в порядке возрастания цен.

<i>№ n/n</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>
<i>Цена за единицу, руб.</i>	46 300	53 250	58 800	60 000	62 350	65 000	66 700

1) Расчет минимального значения интервала рыночных цен:

- *число значений выборки составляет 7;*
- *частное от деления $7 / 4 = 1,75$;*
- *порядковый номер минимального значения интервала рыночных цен равен 2, то есть к целой части частного от деления добавляем 1.*

Следовательно, минимальное значение интервала цен равно 53 200 руб.

2) Расчет максимального значения интервала рыночных цен:

➤ число значений выборки составляет 7, умноженное на 0,75, равно 5,25;

➤ поскольку результат произведения нецелое число, то для определения порядкового номера максимального значения интервала цен следует прибавить 1, то есть $5 + 1 = 6$.

Следовательно, максимальное значение цены в интервале цен равно 65 000 руб.

Таким образом, интервал рыночных цен составил от 53 250 руб. до 65 000 руб.

Цена в анализируемой сделке составляет 48 600 руб., что ниже минимального значения интервала цен (53 250 руб.). Следовательно, организация «А» обязана исчислить НДС и налог на прибыль исходя из цены 53 250 руб. Результат пересчета налогов представлен в таблице.

Показатели	При покупке товара организацией «А»	При продаже товара организацией «Б»	Минимальное значение цены интервала цен за единицу, руб.
Цена за единицу товара, руб.	47 200	48 600	53 200
Количество проданного товара	250	250	250
Стоимость проданного товара, руб.	11 800 000	12 150 000	13 300 000
Ставка НДС, %		18	18
Ставка налога на прибыль, %		20	20
НДС, руб.		63 000	270 000
НДС к доплате, руб.			207 000
Налог на прибыль		70 000	300 000
Налог на прибыль к доплате, руб.			230 000

Ситуация 2

Цена на товар в сделке между взаимозависимыми лицами (анализируемой сделке) установлена в размере 51 400 руб. за единицу товара. Изучение сопоставимых сделок позволило составить следующую выборку цен:

№ п/п	1	2	3	4	5	6	7	8
Цена, руб.	46 300	47 200	53 250	53 000	55 500	55 500	58 900	62 400

1) Расчет минимального значения интервала рыночных цен:

➤ число значений выборки составляет 8;

➤ частное от деления $8 : 4 = 2$;

➤ среднее арифметическое значения цены № 2 и значения цены № 3 $(2 + 1)$ равно $(47\ 200 + 53\ 250) / 2 = 50\ 225$ руб., следовательно, минимальное значение интервала рыночных цен 50 225 руб.

2) Расчет максимального значения интервала рыночных цен:

➤ произведение числа значений выборки на $0,75 - 8 \cdot 0,75 = 6$ (целое число);

➤ среднее арифметическое значения цены № 6 и значения цены № 7 $(6 + 1) - (55\ 500 + 58\ 900) / 2 = 57\ 200$ руб.;

Следовательно, максимальное значение интервала рыночных цен 57 200 руб. Интервал рыночных цен составляет от 50 225 руб. до 57 200 руб. Цена товара в анализируемой сделке (51 400 руб.) попадает в интервал рыночных цен. Следовательно, она признается рыночной.

При использовании биржевых котировок интервал рыночных цен определяется на основании цен сделок, зарегистрированных соответствующей биржей, на основе опубликованной либо полученной по запросу информации соответствующей биржи. Интервалом рыночных цен признается интервал между минимальной и максимальной ценой сделок, зарегистрированный биржей на дату их совершения (*п.5 ст.105.3 НК РФ*).

При использовании данных информационно-ценовых агентств о ценах (интервалах цен) на идентичные (однородные) товары (работы, услуги) минимальным и максимальным значениями интервала рыночных цен могут признаваться соответственно опубликованные минимальное и максимальное значения цен по сделкам, совершенным в аналогичный период времени в сопоставимых условиях (*п.6 ст.105.3 НК РФ*).

8.5.1.2. Метод цен последующей реализации

Метод цены последующей реализации (МЦПР) является методом проверки соответствия цены в анализируемой сделке ее рыночному уровню. Под анализируемой или контролируемой сделкой следует понимать сделку между взаимозависимыми лицами (*п.1 ст.105.5 НК РФ*).

Использование метода цены последующей реализации при выяснении соответствия примененной цены рыночным условиям в следующих случаях:

1) товар приобретался по сделке между взаимозависимыми лицами;

2) товар перепродается без переработки в рамках сделки, сторонами которой являются лица, не подпадающие под определение взаимозависимых;

Кроме этого рассматриваемый метод используется в следующих случаях:

1) лицо, осуществляющее перепродажу, не владеет объектами нематериальных активов, оказывающими существенное влияние на уровень его валовой рентабельности;

2) при перепродаже товара осуществляются следующие операции:

➤ его подготовка к перепродаже и транспортировке (например, деление на более мелкие партии, формирование отправок, сортировка, переупаковка);

➤ смешивание товаров, если характеристики конечной продукции (полуфабрикатов) существенно не отличаются от характеристик смешиваемых товаров.

Метод основан на сопоставлении валовой рентабельности, возникшей вследствие проведения анализируемой (контролируемой) сделки между взаимозависимыми лицами, с интервалом валовой рентабельности от последующей продажи аналогичных товаров одним из участников анализируемой (контролируемой) сделки другим хозяйствующим субъектам, не являющимися взаимозависимыми лицами с участниками анализируемой (контролируемой) сделки. Для реализации метода под валовой рентабельностью понимается отношение валовой прибыли к выручке, рассчитанной на основе цены последующей реализации (перепродажи) товара, приобретенного у взаимозависимого лица, или цен по группе однородных сделок без учета НДС и акцизов.

При определении уровня рыночной цены по методу цены последующей реализации налоговое законодательство предписывает руководствоваться следующими правилами:

1) если перепродавец осуществляет перепродажу товаров лицам, не являющимися по отношению к нему взаимозависимыми, по

разным ценам, то при определении интервала рентабельности в качестве цены последующей реализации товара используется **средне-взвешенная цена** этого товара, исчисленная по всем таким сделкам (*п. 3 ст. 105.10 НК РФ*);

2) расчет интервала рентабельности проводится по правилам расчета интервала рыночных цен, предусмотренным *п.2÷6 ст.105.9 НК РФ*;

3) если валовая рентабельность перепродавца находится в пределах интервала рентабельности, то для целей налогообложения признается, что цена, по которой товар приобретен в контролируемой сделке, соответствует рыночной цене (*п.4 ст.105.10 НК РФ*);

4) если валовая рентабельность перепродавца товара меньше минимального значения интервала рентабельности, цена в анализируемой сделке признается не рыночной и для целей налогообложения принимается цена соответствующей минимальному значению интервала валовой рентабельности (*абз.1 п.5 ст.105.10 НК РФ*);

5) если валовая рентабельность перепродавца превышает максимальное значение интервала рентабельности, то рыночная цена определяется исходя из фактической цены последующей реализации товара и валовой рентабельности, которая соответствует максимальному значению интервала рентабельности (*абз.2 п.5 ст.105.10 НК РФ*).

Пример 17

Организация «А» в налоговом периоде приобрела у организации «Б» товар. Эти организации являются взаимозависимыми. Поэтому сделки купли-продажи товара между ними относятся к разряду контролируемых. Информация об этих сделках представлена в таблице 7.

Товар, приобретенный у организации «Б», был продан другим организациям, не являющимся взаимозависимыми по отношению к организации «А». Кроме этого организация «А» приобретала аналогичный товар у других поставщиков (5 сделок), которые не являлись взаимозависимыми по отношению организации «А» с последующей перепродажей этих товаров также лицам, также не являющимися взаимозависимыми с организацией «А». Это обстоятельство позволило органам ФНС признать эти 5 сделок сопоставимыми с анализируемыми сделками и использовать данные по ним для определения обоснованности цены по анализируемой сделке.

Таблица 7

*Информация по анализируемым сделкам
между организациями «А» и «Б»*

№ ситуации	Количество товаров, н.е.	Цена единицы товара, руб.	Стоимость приобретенного товара всего, тыс. руб., (стр.2 · стр.3)	Цена единицы товара при его перепродаже, руб.	Выручка от перепродажи товара всего, тыс. руб. (стр. 2 · тр. 5)	Валовая прибыль от перепродажи товара, тыс. руб. (стр. 6 - стр. 4)	Валовая рентабельность по операции перепродажи товара, % (стр. 7 / стр. 6)
1	2	3	4	5	6	7	8
1	1 780	65	115 700	110	195 800	80 100	40,91
2	2 150	65	139 750	95	204 250	64 500	31,58
3	2 350	70	164 500	149	350 150	185 650	53,02

Информация по этим пяти сделкам представлена в таблице 8 и является основой для расчета рыночного интервала валовой рентабельности.

Таблица 8

*Информация по сопоставимым сделкам,
проведенным организацией «А»*

№ п/п	Количество товаров, единиц	Покупная цена единицы товара, руб.	Стоимость товаров, тыс. руб. (стр. 2 × стр. 3)	Продажная цена единицы товара, руб.	Средневзвешенная цена, тыс. руб.	Выручка по средневзвешенным ценам, тыс. руб. (стр. 2 × стр. 6)	Валовая прибыль перепродавца, тыс. руб. (стр. 7 – стр. 4)	Валовая рентабельность перепродавца, % (стр. 7 – стр. 4)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	350	53	18 550	120	117,44	41 104	22 554	54,87
2	725	62	44 950	120		85 144	40 194	47,21
3	635	68	43 180	115		74 574	31 394	42,10
4	286	75	21 450	113		33 588	12 138	36,14
5	105	78	8 190	118		12 331	4 141	33,58

Далее рассчитывается рыночный интервал валовой рентабельности. Последовательность и результаты этого расчета представлены в табл. 9.

Таблица 9

Определение рыночного интервала валовой рентабельности

Значения валовой рентабельности в порядке возрастания (данные столбца 9 табл. 8), %	33,58	36,14	42,10	47,21	54,87
Нумерация сделок в порядке возрастания показателя валовой рентабельности	1	2	3	4	5
Число значений рентабельности, деленное на 4					1,25
Минимальное значение интервала рентабельности (ближайшее целое число после 1,25) – № 2					36,14%
Число значений рентабельности, умноженное на 0,75					3,75
Максимальное значение интервала рентабельности (ближайшее целое число после 3,75) – № 4					47,21%

Таким образом, рыночный интервал валовой рентабельности считается установленным в пределах от 36,14% до 47,21%.

Сравнение результатов по ситуациям, предусмотренным в табл. 7, позволяет сделать следующие выводы:

➤ ситуация 1: валовая рентабельность в анализируемой сделке находится в пределах рыночного интервала валовой рентабельности, поэтому цена в анализируемой сделке будет признана рыночной;

➤ ситуация 2: валовая рентабельность в анализируемой сделке ниже минимального значения рыночного интервала валовой рентабельности, поэтому для целей налогообложения в анализируемой сделке цена принимается соответствующей минимальному значению интервала рентабельности, то есть 75 руб. за единицу товара;

➤ ситуация 3: валовая рентабельность в анализируемой сделке выше максимального значения интервала валовой рентабельности, поэтому для целей налогообложения в анализируемой сделке принимается фактически примененная цена, то есть 70 руб.

8.5.1.3. Затратный метод определения рыночных цен

Порядок применения затратного метода при определении соответствия цены, примененной в анализируемой сделке между взаимозависимыми лицами, рыночному уровню регулируется **ст.105.11 НК РФ**.

Сущность метода заключается в определении соответствия цены, примененной в анализируемой сделке, на основании сопоставления валовой рентабельности затрат лица, являющегося стороной анализируемой сделки или группы таких сделок, с рыночным интервалом валовой рентабельности затрат в сопоставимых сделках, определенным в порядке, предусмотренном **ст.105.8 НК РФ**.

При применении затратного метода допускается использование данных информационно-ценовых агентств о ценах (интервалах цен) на идентичные (однородные) товары (работы, услуги) и определение интервала рыночной цены на идентичные (однородные) товары (работы, услуги) в порядке, предусмотренном **п.6 ст.105.9 НК РФ**.

Согласно **п.2 ст.105.8 НК РФ** затратный метод может применяться в следующих случаях:

1) при выполнении работ или оказании услуг взаимозависимыми лицами, одно из которых является продавцом по отношению к другому;

2) при оказании услуг по управлению денежными средствами, включая осуществление торговых операций на рынке ценных бумаг и (или) валютном рынке;

3) при оказании услуг по исполнению функций единоличного исполнительного органа организации;

4) при продаже сырья или полуфабрикатов лицам, являющимся взаимозависимыми с продавцом;

5) при реализации товаров (работ, услуг) по долгосрочным договорам между взаимозависимыми лицами.

Сделки, попадающие под перечисленные пункты, относятся к числу анализируемых (контролируемых) и потому цены, примененные в этих сделках, подлежат проверке на их соответствие рыночному уровню. Вывод по проведенной проверке делается на основании соответствия уровня рентабельности анализируемой сделки рыночному интервалу валовой рентабельности. Последовательность действий при проведении такой проверки следующая:

1) рассчитывается интервал валовой рентабельности в соответствии с порядком, предусмотренным **ст.105.8 НК РФ**, с которым сравнивается валовая рентабельность по анализируемой сделке;

2) если валовая рентабельность затрат продавца, являющегося стороной анализируемой сделки, по анализируемой сделке находит-

ся в пределах интервала рентабельности, то для целей налогообложения признается, что цена, примененная в анализируемой сделке, соответствует рыночным ценам;

3) если валовая рентабельность затрат продавца меньше минимального значения интервала рентабельности, то для целей налогообложения принимается цена, примененная в анализируемой сделке, определяемая исходя из фактической себестоимости реализованных товаров (работ, услуг) и валовой рентабельности затрат, которая соответствует минимальному значению интервала рентабельности;

4) Если валовая рентабельность затрат продавца превышает максимальное значение интервала рентабельности, то для целей налогообложения принимается цена, примененная в анализируемой сделке, определяемая исходя из фактической себестоимости реализованных товаров (работ, услуг) и валовой рентабельности затрат, которая соответствует максимальному значению интервала рентабельности.

Применение для целей налогообложения изложенной последовательности действий в части использования минимального или максимального значения интервала рентабельности производится при условии, что это не приводит к уменьшению суммы налога, подлежащего уплате в бюджет РФ или увеличению суммы убытка.

Пример 18

Подрядная строительная организация выполняет строительные работы для заказчика-застройщика. Участники этой сделки являются взаимозависимыми лицами. Следовательно, проводимая между ними сделка является контролируемой и подлежит анализу с целью выяснения соответствия примененной цены рыночному уровню цены на сопоставимые работы.

Контролирующими органами выявлен ряд сопоставимых сделок, выполненных подрядчиком для других заказчиков-застройщиков, не являющихся по отношению к подрядчику взаимозависимыми лицами.

В таблицах 10, 11 и 12 представлена информация по анализируемой сделке, сопоставимым сделкам и рыночный интервал валовой рентабельности. Все стоимостные показатели приведены без учета НДС.

Таблица 10

Данные по анализируемой сделке

Выручка Подрядчика по сделке, руб.	Затраты по сделке, руб.	Валовая прибыль по сделке, руб. (гр.1 – гр.2)	Рентабельность затрат, % (гр. 3 / гр. 2 × 100)
1	2	3	4
780 000	738 000	42 000	5,69

Таблица 11

Данные по сопоставимым сделкам

№ со- поста- вимой сделки	Выручка по сделке, руб.	Затраты по сделке, руб.	Валовая прибыль по сделке, руб. (гр.2 – гр.3)	Рентабельность затрат, % (гр.4 / гр.3 × 100)
1	2	3	4	5
I	134 600	119 500	15 100	12,64
II	68 360	55 800	12 560	22,51
III	226 950	193 000	33 950	17,59
IV	568 340	436 700	131 640	30,14
V	362 000	288 700	73 300	25,39
VI	450 300	335 000	115 300	34,42

Таблица 12

Расчет показателей рыночного интервала рентабельности

Значения рентабельности по со- поставляемым сделкам в порядке возрастания, %	12,64	17,59	22,51	25,39	30,14	34,42
Нумерация значений интервала рентабельности в порядке воз- растания	1	2	3	4	5	6
<p>Расчет минимального значения интервала рентабельности затрат</p> <ul style="list-style-type: none"> - число значений интервала, деленное на 4, то есть $6 / 4 = 1,5$ - соответствует значению интервала, определенного добавлением 1 к целому числу от деления числа интервала: $1 + 1 = 2$. Следовательно, минимальное значение рыночного интервала валовой рентабельности затрат 17,59 % 						
<p>Расчет максимального значения интервала рентабельности затрат</p> <ul style="list-style-type: none"> - число значений интервала, умноженное на 0,75, то есть $0,75 \times 6 = 4,5$ - максимальное значение интервала – ближайшее целое после результата произведения, то есть 5. Следовательно, максимальная граница рыночного интервала валовой рентабельности затрат принимается равным 30,14% 						
Рыночный интервал валовой рентабельности затрат принимается равным от 17,59% до 30,14%						

В результате рыночная цена сделки без учета НДС должна составлять:

$$738\,000 \text{ руб.} + 738\,000 \text{ руб.} \cdot 17,59 / 100 = 867\,814,2 \text{ руб.}$$

Исходя из этого у подрядчика подлежат корректировке:

➤ налоговая база по НДС на:

$$867\,814,2 \text{ руб.} - 780\,000,0 \text{ руб.} = 87\,814,2 \text{ руб.}$$

➤ НДС на:

$$87\,814,2 \text{ руб.} \cdot 0,18 = 15\,806,6 \text{ руб.}$$

➤ налоговая база по налогу на прибыль на:

$$867\,814,2 \text{ руб.} - 780\,000,0 \text{ руб.} = 87\,814,2 \text{ руб.}$$

➤ налог на прибыль на:

$$87\,814,2 \text{ руб.} \cdot 0,18 = 17\,562 \text{ руб.}$$

8.5.1.4. Метод сопоставимой рентабельности

Метод сопоставимой рентабельности может использоваться при отсутствии или недостаточности информации для применения метода цен последующей реализации или затратного метода.

Метод сопоставимой рентабельности заключается в сопоставлении операционной рентабельности, сложившейся у лица, являющегося стороной анализируемой сделки, с рыночным интервалом операционной рентабельности в сопоставимых сделках, определенным в порядке, предусмотренном *ст.105.8 НК РФ*.

Для реализации метода могут использоваться следующие показатели операционной рентабельности:

- рентабельность продаж;
- рентабельность затрат;
- рентабельность коммерческих и управленческих расходов;
- рентабельность активов;
- иной показатель рентабельности, отражающий взаимосвязь между осуществляемыми функциями, используемыми активами и принимаемыми экономическими (коммерческими) рисками и уровнем вознаграждения.

Выбор конкретного показателя рентабельности определяется с учетом следующих условий:

- вид деятельности, осуществляемый лицом, которое является стороной анализируемой сделки;
- используемые активы;

- достоверность, сопоставимость и достаточность исходной информации;
- и т. д.

При применении рассматриваемого метода показателя рентабельности используются с учетом особенностей, отраженных в таблице 13.

Таблица 13

Показатели рентабельности и назначение их использования при реализации метода сопоставимой рентабельности

Вид показателя рентабельности	Назначение использования и условия применения
Рентабельность продаж	Применяется при последующей перепродаже товаров, приобретенных у взаимозависимого лица, и впоследствии перепроданных не взаимозависимым лицам
Валовая рентабельность коммерческих и управленческих расходов	Используется в тех случаях, если лицо, осуществляющее перепродажу, несет незначительные экономические (коммерческие) риски при приобретении и последующей перепродаже товаров в непродолжительный период и при этом существует прямая взаимосвязь между величиной валовой прибыли от продаж лица, осуществляющего перепродажу, и величиной осуществленных им коммерческих и управленческих расходов
Валовая рентабельность коммерческих и управленческих расходов	Используется в тех случаях, если лицо, осуществляющее перепродажу, несет незначительные экономические (коммерческие) риски при приобретении и последующей перепродаже товаров в непродолжительный период и при этом существует прямая взаимосвязь между величиной валовой прибыли от продаж лица, осуществляющего перепродажу, и величиной осуществленных им коммерческих и управленческих расходов
Рентабельность затрат	Используется при выполнении работ, оказании услуг, а также при производстве товаров
Рентабельность активов	Используется при производстве товаров, если анализируемые сделки совершаются лицами, которые осуществляют капиталоемкую деятельность

Порядок принятия решения о соответствии цены в анализируемой сделке рыночному уровню или, наоборот, о ее несоответствии осуществляется следующим образом. В случае если:

- рентабельность по контролируемой сделке находится в пределах интервала рентабельности, определенного в соответствии с требованиями **ст.105.8 НК РФ**, то для целей налогообложения при-

знается цена, примененная в этой сделке, соответствует рыночным ценам;

‣ рентабельность по контролируемой сделке меньше минимального значения интервала рентабельности, определенного в соответствии с требованиями **ст.105.8 НК РФ**, то для целей налогообложения учитывается минимальное значение интервала рентабельности;

‣ рентабельность превышает максимальное значение интервала рентабельности, определенного в порядке в соответствии с требованиями **ст.105.8 НК РФ**, то для целей налогообложения учитывается максимальное значение интервала рентабельности.

Пример 19

Организация «А», применяющая общий режим налогообложения, владеет коммерческой недвижимостью, помещения в которой сдает в аренду взаимозависимым лицам. Кроме этого, организация получает доходы от прочих видов хозяйственной деятельности.

У налогового органа возникли основания полагать, что доходы у Организации «А» от аренды занижены, поскольку арендаторы помещений – взаимозависимые лица по отношению к арендодателю. Это обстоятельство послужило основанием отнести эти сделки к разряду контролируемых.

Для выяснения соответствия величины ставок аренды, по которым Организация «А» сдает помещения взаимозависимым лицам, рыночному уровню налоговые органы провели необходимый анализ. Для этого на основе общедоступной информации в виде бухгалтерской и финансовой отчетности по 5-ти организациям, основным видом деятельности которых является сдача коммерческой недвижимости в аренду и осуществляющим эту деятельность в сопоставимых условиях, применила метод сопоставимой рентабельности. Критерием принятия соответствующего решения будет сравнение рентабельности арендных ставок, применяемых организацией «А», с рыночным интервалом рентабельности арендных ставок.

В качестве показателя операционной рентабельности использован показатель рентабельности затрат, определяемой как отношение прибыли от продаж к сумме себестоимости проданных

товаров (работ, услуг), коммерческих и управленческих расходов, связанных с продажей товаров (работ, услуг).

Таким образом, для расчета показателей рентабельности используются следующие показатели из отчетов о финансовых результатах:

- выручка от сдачи имущества в аренду;
- себестоимость аренды;
- управленческие расходы в части, приходящейся на услуги по аренде (определены расчетным путем).

Коммерческие расходы на себестоимость услуг по аренде не относились, так как они связаны исключительно с прочими видами деятельности организации «А»

В таблице 14 представлены показатели анализируемой и сопоставляемых организаций, а также произведен расчет рентабельности затрат, связанных с оказанием услуг по аренде.

Таблица 14

Основные показатели хозяйственной деятельности организации «А» и сопоставляемых с ней организаций

Показатель	№ стр.	Анализируемая организация	Сопоставляемые организации				
			Орг. 1	Орг. 2	Орг. 3	Орг. 4	Орг. 5
Выручка от реализации товаров, работ, услуг	1	268 900	650 350	278 400	758 800	253 800	458 380
в т.ч. аренда	2	135 300	425 783	80 670	548 600	225 700	396 500
Себестоимость продаж	3	162 800	416 890	95 800	598 500	205 360	376 200
в т.ч. аренда	4	105 900	338 378	37 500	345 200	175 000	303 600
Валовая прибыль (убыток)	5	106 100	233 460	182 600	160 300	48 440	82 180
в т.ч. аренда (стр. 2 - стр. 4)	6	29 400	87 405	43 170	203 400	50 700	92 900
Коммерческие расходы	7	43 500	8 670	15 680	36 000	28 500	38 600
Управленческие расходы	8	48 600	73 890	95 700	108 000	14 780	38 340
в т.ч. связанные с арендой (стр. 8 × стр.2/ стр.1)	9	24 454	48 376	27 730	78 082	13 144	33 164
Прибыль (убыток) от продаж	10	14 000	150 900	71 220	16 300	5 160	5 240

Окончание таблицы 14

Показатель	№ стр.	Анализируемая организация	Сопоставляемые организации				
			Орг. 1	Орг. 2	Орг. 3	Орг. 4	Орг. 5
в т.ч. аренда (стр.6 – стр.9)	11	4 946	39 029	15 440	125 318	37 556	59 736
Рентабельность затрат (стр.9/(стр.4 + стр.9)), %	12	3,79	10,09	23,67	29,61	19,96	17,74

Таблица 15

Расчет рыночного интервала рентабельности

Значения рентабельности затрат в порядке возрастания, %	10,09	17,74	19,96	23,67	29,61
Нумерация показателей рентабельности затрат в порядке возрастания	1	2	3	4	5
Расчет минимального значения интервала рентабельности					
- число значений интервала, деленное на 4, то есть $5 / 4 = 1,25$					
- соответствует значению интервала, определенного добавлением 1 к целому числу от деления числа интервала: $1 + 1 = 2$. Следовательно, минимальное значение рыночного интервала валовой рентабельности затрат 17,74%					
Расчет максимального значения интервала рентабельности затрат:					
- число значений интервала, умноженное на 0,75, то есть $0,75 \times 5 = 3,5$					
- максимальное значение интервала – ближайшее целое после результата произведения, то есть 5. Следовательно, максимальная граница рыночного интервала валовой рентабельности затрат принимается равным 23,67%					
Рыночный интервал валовой рентабельности затрат: от 17,74 до 23,67%					

Рентабельность услуг по аренде у организации «А» равна 3,79%. При этом минимальное значение рыночного интервала рентабельности 17,74%. Из этого следует вывод о том, что доходы организации «А» от сдачи в аренду помещений взаимозависимым лицам занижены и подлежат пересчету исходя из рентабельности затрат 17,74%.

Поскольку организация «А» сдает площади в аренду только взаимозависимым лицам, то это дает основания провести перерасчет всего дохода от сдачи имущества в аренду. Себестоимость услуг по предоставлению услуг по аренде помещения равна:

$$105\ 900 \text{ руб.} + 24\ 454 \text{ руб.} = 130\ 354 \text{ руб.}$$

Следовательно, пересчитанная величина дохода, полученного от сдачи имущества в аренду равна:

$$130\ 354 \text{ руб.} \cdot 1,1774 = 153\ 479 \text{ руб.}$$

Величина корректировки дохода:

153 479 руб. – 135 300 руб. = 18 178,8 руб.

Таким образом, на эту же сумму подлежит корректировке налоговая база по налогу на прибыль и НДС.

8.5.1.5. Метод распределения прибыли

Метод распределения прибыли – один из методов, используемых при выяснении степени соответствия рыночным условиям доходов в контролируемых сделках, полученными ее участниками. При этом участники этой сделки являются взаимозависимыми лицами. В целом метод регулируется **ст.105.13 НК РФ**. Метод распределения прибыли целесообразен к использованию в следующих случаях:

1) при невозможности использования иных методов для анализа контролируемой сделки (метод сопоставимых рыночных цен, метод цен последующей реализации, затратный метод, метод сопоставимой рентабельности);

2) при наличии существенной взаимосвязи деятельности, осуществляемой сторонами анализируемой сделки или группы однородных анализируемых сделок;

3) при наличии в собственности (пользовании) сторон анализируемой сделки прав на объекты нематериальных активов, оказывающих существенное влияние на уровень рентабельности (при отсутствии однородных сделок, предметом которых являются объекты нематериальных активов, совершенных с лицами, не являющимися взаимозависимыми).

Метод распределения прибыли заключается в сопоставлении фактического распределения совокупной прибыли между участниками анализируемой сделки с распределением прибыли между участниками сопоставимых сделок. Под совокупной прибылью следует понимать суммарную прибыль, полученную сторонами анализируемой сделки и однородных сделок.

При применении метода распределения прибыли между сторонами анализируемой сделки распределяется совокупная прибыль или остаточная прибыль всех сторон сделки.

Под совокупной прибылью всех сторон анализируемой сделки признается сумма операционной прибыли всех сторон анализируемой сделки за анализируемый период.

Остаточная прибыль (убыток) по анализируемой сделке представляет собой разницу между совокупной прибылью или убытком, полученными в анализируемой сделке, и суммой расчетной прибыли или убытка, полученными всеми сторонами анализируемой сделки.

Порядок распределения прибыли определяется обстоятельствами анализируемой сделки или группы анализируемых сделок. Цель этого распределения – распределение прибыли в анализируемой сделке между взаимозависимыми лицами в целях налогообложения доходов участников анализируемой сделки исходя из рыночных условий реализации сопоставимых сделок.

Распределение прибыли между участниками анализируемой сделки производится на основании оценки вклада каждой из сторон сделки в совокупную прибыль, полученную в результате реализации этой сделки. Для решения этой задачи допустимо руководствоваться следующими критериями:

- 1) пропорционально вкладу в совокупную прибыль по анализируемой сделке ее сторонами, используемых ими активов и принимаемых на себя экономических (коммерческих) рисков;
- 2) пропорционально распределению между сторонами анализируемой сделки доходности, полученной на вложенный капитал;
- 3) пропорционально распределению прибыли между сторонами сопоставимой сделки.

Распределение совокупной или остаточной прибыли между участниками анализируемой сделки может базироваться на следующих показателях:

- 1) размер затрат, понесенных лицом, являющимся стороной анализируемой сделки, на создание нематериальных активов, использование которых оказывает влияние на величину фактически полученной прибыли или убытка;
- 2) характеристики персонала, занятого у лица, являющегося стороной анализируемой сделки (численность, квалификация, расходы на оплату труда и т. д.);
- 3) рыночная стоимость активов, находящихся в пользовании (распоряжении) лица, являющегося стороной анализируемой сделки, использование которых влияет на величину фактически полученной прибыли (убытка);

4) другие показатели, отражающие взаимосвязь между осуществляемыми функциями, используемыми активами, принимаемыми экономическими (коммерческими) рисками и величиной фактически полученной прибыли (убытка) от продаж по анализируемой сделке.

В примере 20 представления примере применения метода сопоставимой рентабельности.

Пример 20

Организации «А» и «Б» являются взаимозависимыми лицами. При этом организация «А» имеет возможность оказывать влияние на ценовую политику организации «Б».

Организация «Б» занимается производством изделий, себестоимость единицы которого по данным бухгалтерского учета составляет 850 руб. Организация «А» покупает у организации «Б» всю изготовленную ею продукцию по цене 900 руб., которую затем перепродает по цене 1 200 руб. за единицу. По отношению к продаваемым изделиям эта цена является рыночной, так как именно по этой цене продается аналогичная продукция.

Поскольку организации «А» и «Б» являются взаимозависимыми, то сделка между ними является контролируемой.

Изучение рынка показало, что в аналогичных сделках полученная прибыль делится между участниками в пропорции 75% производителю продукции и 25% – перепродавцу. Таким образом, для целей налогообложения надлежит перераспределить совокупную прибыль между организациями «А» и «Б».

Совокупная прибыль равна:

› прибыль, полученная организацией «Б» с каждой единицы изделий:

$$900 \text{ руб.} - 850 \text{ руб.} = 50 \text{ руб.}$$

› прибыль, полученная организацией «А» с каждой единицы изделий:

$$1\,200 \text{ руб.} - 900 \text{ руб.} = 300 \text{ руб.}$$

Таким образом, совокупная прибыль по каждому изделию составила 350 руб. В результате ее перераспределения организации должны получать с каждой единицы изделия следующую прибыль:

› организация «Б»:

$$350 \text{ руб.} \cdot 0,75 = 262,5 \text{ руб.}$$

➤ прибыль, полученная организацией «А» с каждой единицы изделий:

$$350 \text{ руб.} \cdot 0,25 = 87,5 \text{ руб.}$$

8.5.2. Соглашение о ценообразовании для целей налогообложения

Соглашение о ценообразовании является дополнительным инструментом контроля применения рыночных цен для целей налогообложения по сделкам между взаимозависимыми лицами.

В целом такое Соглашение представляет собой процесс, предусматривающий соблюдение многочисленных договоренностей как на этапе его заключения, так и на этапе его реализации.

Регулированию процесса заключения Соглашения о ценообразовании и его исполнении посвящена *глава 14.6 НК РФ «Соглашение о ценообразовании для целей налогообложения»*, в том числе:

➤ *ст.105.19 НК РФ «Общие положения о Соглашении о ценообразовании для целей налогообложения»;*

➤ *ст.105.20 НК РФ «Стороны Соглашения о ценообразовании»;*

➤ *ст.105.21 НК РФ «Срок действия Соглашения о ценообразовании»;*

➤ *ст.105.22 НК РФ «Порядок заключения Соглашения о ценообразовании»;*

➤ *ст.105.23 НК РФ «Проверка исполнения Соглашения о ценообразовании»;*

➤ *ст.105.24 НК РФ «Порядок прекращения Соглашения о ценообразовании»;*

➤ *ст.105.25 НК РФ «Стабильность условий Соглашения о ценообразовании».*

Согласно *ст.105.20 НК РФ* сторонами Соглашения о ценообразовании являются налогоплательщик и федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС РФ). При этом согласно *ст.105.19 НК РФ* налогоплательщик должен относиться к категории крупнейших налогоплательщиков.

Целью Соглашения является (*п.2 ст.105.19 НК РФ*) порядок определения цен и/или применение методов ценообразования для целей налогообложения, которые:

➤ налогоплательщик будет применять при совершении контролируемых сделок;

➤ представители ФНС РФ будут соблюдать при проведении соответствующих проверок.

Предметом Соглашения о ценообразовании являются (**п.2 ст.105.19 НК РФ**):

1) виды и/или перечни контролируемых сделок и товаров (работ, услуг), в отношении которых заключается Соглашение;

2) порядок определения цен и/или описание и порядок применения методик (формул) ценообразования для целей налогообложения;

3) перечень источников информации, используемых при определении соответствия цен, примененных в сделках, условиям Соглашения;

4) срок действия Соглашения;

5) перечень, порядок и сроки представления документов, подтверждающих исполнение условий Соглашения о ценообразовании.

Соглашение носит добровольный характер, и заключать его вправе организации, признаваемые крупнейшими налогоплательщиками.

В Соглашении должны быть оговорены следующие обязательные условия (**пп.3, 4 ст.105.19 НК РФ**):

➤ виды и/или перечни сделок и товаров (работ, услуг), на которые распространяется согласованный порядок ценообразования;

➤ порядок определения цен, применения методов, формул для целей налогообложения;

➤ перечень источников информации, которые могут быть использованы для определения сопоставимости примененных цен рыночным ценам;

➤ перечень документов, которые подтверждают исполнение соглашения, а также порядок и сроки их представления;

➤ срок действия соглашения.

В соответствии с **пп.1,2,3 ст.105.21 НК РФ** Соглашение о ценообразовании действует в течение согласованного сторонами срока, но не более трех лет. В дальнейшем его можно продлить на срок до двух лет. По общему правилу Соглашение вступает в силу с 1 января года, следующего за тем, в котором оно было подписано.

Для заключения Соглашения налогоплательщик должен подать в ФНС России следующие документы:

- заявление о заключении Соглашения;
- проект соглашения о ценообразовании;
- документы о деятельности организации, связанной с контролируруемыми сделками, в отношении которых планируется заключить Соглашение;
- учредительные документы (копии);
- свидетельство о государственной регистрации (копия);
- свидетельство о постановке на учет в налоговую инспекцию (копия);
- бухгалтерская отчетность за последний отчетный период;
- платежный документ на перевод госпошлины в размере 1 500 000 руб. (*п.133 ст.333.33 НК РФ*);
- иные документы, имеющие значение для заключения Соглашения.

Срок рассмотрения названных документов 6 месяцев с даты их получения. На основании их рассмотрения ФНС России может принять одно из следующих решений (*пп.1,4,5,6 ст.105.22 НК РФ*):

- о заключении соглашения о ценообразовании;
- об отказе в заключении Соглашения;
- о необходимости доработки проекта Соглашения.

Принятое решение направляется организации по почте заказным письмом в течение пяти рабочих дней с даты его принятия.

В случае принятия решения об отказе в заключении Соглашения ФНС России обязана изложить мотивы этого решения.

Если организация получила решение о необходимости доработки проекта Соглашения, она вправе подать повторное заявление о заключении Соглашения. Повторно поданный проект Соглашения, доработанный с учетом замечаний ФНС РФ, должен быть рассмотрен в течение 3-х месяцев с момента его получения. Дополнительная государственная пошлина при этом не взимается.

На основании *ст.105.23 НК РФ* ФНС России имеет право проводить проверку исполнения соглашения о ценообразовании. Стороны соглашения могут предусмотреть в нем такой вариант проверки, как мониторинг исполнения налогоплательщиком условий Соглашения.

Для применения мониторинга стороны Соглашения определяют перечень, формат и содержание документов, необходимых для подтверждения исполнения условий Соглашения, а также периодичность их предоставления.

В случае если налогоплательщиком были соблюдены условия Соглашения, ФНС РФ не вправе принимать решение о доначислении налогов, пени и штрафов в отношении тех контролируемых сделок, цены по которым были оговорены в Соглашении. По сделкам налогоплательщика, на которые подписанное с ФНС РФ Соглашение не распространяется, при выявлении нарушений законодательства РФ о налогах и сборах ФНС РФ вправе принять решение о доначислении налогов (пеней, штрафов), независимо от наличия действующего Соглашения. Кроме этого заключение Соглашения не освобождает налогоплательщика от представления уведомления о контролируемых сделках.

Порядок прекращения действия Соглашения регулируется **ст.105.24 НК РФ**. Основания для прекращения действия Соглашения следующие:

- по истечении срока действия Соглашения;
- досрочно при выявленном в ходе проведения проверки исполнения Соглашения его нарушении налогоплательщиком, повлекшем за собой неполную уплату налогов;
- по соглашению сторон или по решению суда.

Решение ФНС РФ о прекращении Соглашения доводится до налогоплательщика одним из следующих способов:

- вручается налогоплательщику или его представителю под расписку с указанием даты вручения этого решения;
- направляется налогоплательщику по почте заказным письмом в течение пяти дней со дня принятия соответствующего решения по адресу, указанному в заявлении о заключении Соглашения.

Решение о прекращении Соглашения, направленное налогоплательщику по почте заказным письмом, считается полученным по истечении шести дней со дня направления такого заказного письма.

Вопросы для самоконтроля

- 1. Дайте определение понятия «взаимозависимые лица»;*
- 2. Изложите порядок расчета доли прямого участия в уставном капитале зависимого лица;*
- 3. Изложите порядок расчета доли косвенного участия в уставном капитале зависимого лица;*
- 4. Дайте определение понятия «контролируемые сделки».*
- 5. Изложите основания для проведения в отношении взаимозависимых лиц налоговой проверки.*
- 6. Изложите предмет и цель налоговой проверки взаимозависимых лиц.*
- 7. Изложите сроки проверки взаимозависимых лиц и основания для продления проверки, проводимой в их отношении.*
- 8. Изложите общий порядок проверки цен в сделках между взаимозависимыми лицами.*
- 9. Изложите последовательность реализации метода сопоставимых цен.*
- 10. Изложите последовательность применения метода цен последующей реализации.*
- 11. Изложите последовательность применения затратного метода.*
- 12. Изложите последовательность применения метода сопоставимой рентабельности.*
- 13. Изложите цель заключения соглашения о ценообразовании и порядок его исполнения.*

Тема 9. Особенности налоговых проверок консолидированной группы налогоплательщиков

С 01.01.2012 Федеральным законом № 321-ФЗ от 16.11.2011 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» в Налоговый кодекс РФ введена в действие глава 3.1 «Консолидированная группа налогоплательщиков».

Необходимость введения этой главы обусловлена тем, что на практике хозяйствующие субъекты, как правило, являющиеся взаимозависимыми лицами, стали действовать в целях получения совокупного дохода группой компаний и его концентрации на определенных участниках такой группы. В результате это приводило к тому, что при определенных обстоятельствах не все участники группы компаний получали прибыль. При этом отсутствие этой прибыли носило в большей мере искусственный и субъективный характер. Соответственно в конечном итоге бюджеты регионов, в которых такие компании были зарегистрированы как налогоплательщики, не могли получать в качестве доходов налог на прибыль.

9.1. Общие вопросы создания консолидированной группы налогоплательщиков

Согласно *ст.25.1 НК РФ «Общие положения о консолидированной группе налогоплательщиков»* консолидированной группой налогоплательщиков признается добровольное объединение плательщиков налога на прибыль.

Основа такого объединения – договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков в порядке и на условиях, предусмотренные Налоговым кодексом РФ.

Цель создания консолидированной группы налогоплательщиков – исчисление и уплаты налога на прибыль с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности налогоплательщиков.

Из этих норм налогового законодательства следует, что консолидированный расчет налоговой базы предусмотрен только по налогу на прибыль. При этом налоговая база консолидированной

группы налогоплательщиков равна сумме всех учитываемых доходов за вычетом общей величины учитываемых расходов участников этой группы. Соответственно общим убытком группы признается отрицательный финансовый результат.

9.2. Условия создания консолидированной группы налогоплательщиков

Согласно *ст.25.2 НК РФ «Условия создания консолидированной группы налогоплательщиков»* такими условиями являются:

➤ одна компания непосредственно и/или косвенно участвует в уставных капиталах других компаний и при этом доля такого участия составляет не менее 90%;

➤ совокупная сумма НДС, акцизов, налога на прибыль и НДСПИ, уплаченная всеми организациями, претендующими на включение в консолидированную группу налогоплательщиков за год, предшествующий году регистрации договора, без учета сумм налогов, которые платят при перемещении товаров через таможенную границу, должна быть не менее 10 миллиардов рублей;

➤ суммарный объем выручки от продаж и прочих доходов по данным бухгалтерской отчетности за год, предшествующий году регистрации договора, – не менее 100 миллиардов рублей;

➤ совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской отчетности на 31 декабря года, предшествующего году регистрации договора, должна составлять не менее 300 миллиардов рублей;

➤ минимальный срок создания консолидированной группы налогоплательщиков – два года.

9.3. Договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков

Объединение компаний, отвечающих условиям *ст.25.2 НК РФ* оформляется договором о создании консолидированной группы налогоплательщиков. Заключение договора о создании такой группы осуществляется на добровольных началах и является правом налогоплательщика. Договор заключается в письменной форме и подлежит обязательной регистрации в налоговом органе по месту учета ответственного участника. Срок, на который заключается договор, не может быть менее двух лет.

Кроме этого участники консолидированной группы налогоплательщиков определяют ответственного участника этой группы, на которого в группе возложены обязанности по исчислению и уплате налога на прибыль. Ответственный участник является представителем всех остальных участников группы в налоговых органах по вопросам исчисления и уплаты налога на прибыль. Участники группы передают ответственному участнику данные для расчета совокупной налоговой базы по налогу на прибыль, которые он использует для расчета налога.

В обязанности консолидированного участника отнесены:

- расчет доли налога на прибыль, приходящегося на каждого участника группы;
- уплата авансовых платежей и налога на прибыль;
- составление и предоставление деклараций по налогу на прибыль по месту регистрации договора в общеустановленные сроки.

Расчет доли налога на прибыль, приходящегося на каждого участника группы основан на удельном весе среднесписочной численности и основных фондов в общей величине этих показателей по группе.

9.4. Особенности налоговых проверок консолидированной группы налогоплательщиков и ее последствия

Порядок проведения камеральных налоговых проверок консолидированной группы налогоплательщиков осуществляется налоговым органом в общеустановленном *ст.88 НК РФ «Камеральная налоговая проверка»* порядке на основе деклараций, представленных ответственным участником.

Порядок осуществления выездных налоговых проверок в рамках консолидированной группы налогоплательщиков установлен в *ст.89.1 НК РФ «Особенности проведения выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков»*. Этому порядку характерны определенные особенности, которые сводятся к следующим:

- 1) срок проведения выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков установлен продолжитель-

ностью два месяца, но может быть продлен на число месяцев, равное числу участников (максимум до года);

2) участник консолидированной группы налогоплательщиков могут быть подвергнуты выездной налоговой проверке независимо от такой проверки группы в целом (*п.3 ст.89.1 НК РФ*);

3) срок составления акта по результатам выездной проверки группы – три месяца (*п.1 ст.100 НК РФ*);

4) акт вручается ответственному участнику консолидированной группы;

5) возражения на акт могут быть представлены в течение 30 рабочих дней с момента его получения (*п.5 ст.100 НК РФ*);

6) извещение о всех мероприятиях налогового контроля, которые планируется провести в отношении консолидированной группы налогоплательщиков, направляется ответственному участнику группы;

7) решение, вынесенное по результатам выездной налоговой проверки, вступает в силу в течение 20 рабочих дней с момента его вручения ответственному участнику группы;

8) при наличии недоимки по налогу на прибыль требование об уплате направляется ответственному налогоплательщику (*п.2 ст.69 НК РФ*).

При неисполнении требования об уплате недоимки по налогу на прибыль в установленный законом срок налоговым органом осуществляется взыскание задолженности в бесспорном порядке. С учетом положений *ст.46, ст.47 НК РФ* сначала последовательность взыскания недоимки следующая:

1) производится взыскание за счет денежных средств ответственного участника группы;

2) при недостаточности этих взыскание накладывается на наличные денежные средства остальных участников консолидированной группы;

3) при недостаточности денежных средств у остальных участников группы взыскание производится за счет остального имущества ответственного налогоплательщика;

4) если имущества ответственного налогоплательщика будет недостаточно для покрытия задолженности перед бюджетом, взыскание накладывается на имущество остальных участников консолидированной группы.

Участники консолидированной группы налогоплательщиков солидарно несут субсидиарную ответственность в части уплаты налога на прибыль. Это означает следующее:

➤ налоговый орган, который не получал полного удовлетворения задолженности от одного из солидарных должников, имеет право требовать недополученное от остальных солидарных должников;

➤ при предъявлении налоговым органом требования к одному из участников группы и последний это требование исполнит, то остальные компании группы несут перед участником, удовлетворившим требование, ответственность в равных долях, если иное не установлено договором о создании консолидированной группы налогоплательщиков.

Вопросы для самоконтроля

1. Изложите цель создания консолидированной группы налогоплательщиков.

2. Перечислите условия создания консолидированной группы налогоплательщиков.

3. Изложите порядок проведения налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков.

4. Перечислите особенности проведения налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков.

5. Продолжительность проведения выездной налоговой проверки, условия и порядок изменения сроков ее проведения.

6. Порядок составления справки о результатах проведения выездной налоговой проверки и ее содержание.

7. Порядок составления акта по результатам налоговой проверки и его содержание.

8. Порядок вынесения решения по результатам проведения выездной налоговой проверки.

Тема 10. Производство по результатам налоговых проверок

Производство по результатам налоговых проверок представляет собой процессуальный порядок действий налоговых органов по выявлению, расследованию, пресечению и предупреждению нарушений законодательства о налогах и сборах, а также привлечению виновных к ответственности и возмещению государству причиненного в результате противоправных действий ущерба государству.

Производство по результатам налоговых проверок реализуется рядом последовательных этапов, а именно:

1-й этап – оформление результатов налоговых проверок, в том числе подготовка и выдача налогоплательщику справки об ее окончании и акта налоговой проверки;

2-й этап – представление налогоплательщиком возражений по акту налоговой проверки;

3-й этап – рассмотрение руководителем налогового органа или его уполномоченным заместителем налогового органа акта налоговой проверки и других материалов проверки, в том числе возражений налогоплательщика;

4-й этап – принятие решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки;

5-й этап – вручение решения, принятого по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, налогоплательщику (его представителю);

6-й этап – направление налогоплательщику требования об уплате налога по результатам налоговой проверки, наложение административного наказания на виновное лицо за нарушение законодательства о налогах и сборах, а также при необходимости принятие обеспечительных мер для исполнения решения, принятого по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки.

10.1. Порядок оформления результатов камеральных проверок

Результатом камеральной налоговой проверки является один из следующих выводов налогового инспектора, проводившего проверку:

➤ налогоплательщик допустил нарушения налогового законодательства;

➤ налогоплательщик не допустил нарушений налогового законодательства.

Если по результатам проведения камеральной проверки не выявлено нарушений налогового законодательства, то налоговый орган, проводивший эту проверку, не обязан составлять какой-либо итоговый документ (*ст.88, ст.100 НК РФ*). Исключение составляет камеральная проверка декларации по НДС, проводимой налоговыми органами при заявлении налогоплательщика на получение возмещения налога. При отсутствии нарушений налоговый орган обязан уведомить об этом налогоплательщика в письменном виде в течение семи дней после окончания проверки (*п.12 ст.176.1 НК РФ*).

Результаты камеральной проверки, в ходе которой выявлено нарушение налогового законодательства в обязательном порядке оформляется актом камеральной проверки (*п.5 ст.88, абз.2 п.1 ст.100 НК РФ*).

10.1.1. Требованиям к акту камеральной проверки

Основные требования к содержанию акта камеральной проверки установлены *п.3 ст.100 НК РФ*.

В соответствии с указанными выше нормами акт камеральной проверки состоит из следующих частей:

- вводная часть (общие положения);
- описательная часть (установленные факты);
- итоговая часть (выводы налоговиков, предложения по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи об ответственности за эти правонарушения);
- приложения.

В этой же статье НК РФ установлены следующие правила и требования к составлению акта камеральной налоговой проверки:

1) акт составляется в каждом случае при выявлении нарушений налогового законодательства независимо от того, выявлена ли при этом недоимка по проверяемому налогу (*п.5 ст.88 НК РФ*);

2) акт составляется в двух экземплярах по утвержденной форме и должен содержать установленные Налоговым кодексом РФ сведения;

3) акт должен быть подписан налоговым инспектором, проводившим камеральную проверку, налогоплательщиком, в отношении которого проводилась проверка;

4) акт должен быть составлен в течение 10-ти рабочих дней со дня окончания проверки (**п.6 ст.6.1 НК РФ**);

5) в течение 5-ти рабочих дней с даты составления акта один его экземпляр должен быть вручен налогоплательщику (**п.6 ст.6.1 НК РФ**).

В акте камеральной проверки независимо от того, выявлена недоимка по налогу или нет, отражаются следующие правонарушения:

➤ нарушение срока постановки на учет в налоговом органе (**ст.116 НК РФ**);

➤ нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке (**ст.118 НК РФ**);

➤ грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (**ст.120 НК РФ**);

➤ несоблюдение порядка владения, пользования и распоряжения имуществом, на которое наложен арест (**ст.125 НК РФ**);

➤ непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (**п.1 ст.126 НК РФ**);

➤ нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса (**ст.129.2 НК РФ**).

Течение 10-дневного срока для составления акта камеральной проверки начинается со дня, следующего за днем ее окончания. При этом днем окончания проверки следует считать дату истечения трехмесячного срока для ее проведения, исчисляемую со дня подачи налоговой декларации (**п.2 ст.88 НК РФ**), либо дату фактического окончания проверки в пределах этого срока.

Течение 5-дневного срока для вручения экземпляра акта камеральной проверки проверенному налогоплательщику или его представителю начинается со дня, следующего за днем составления акта (**п.2 ст.6.1 НК РФ**).

Акт камеральной проверки должен быть вручен налогоплательщику или его представителю способом (под расписку, заказным письмом и т. д.), свидетельствующим о дате получения акта (**п.5 ст.100 НК РФ**).

10.1.2. Порядок принятия решения по акту камеральной налоговой проверки

Если в ходе камеральной проверки выявлены обстоятельства, свидетельствующие о совершении налогового правонарушения, либо установлено, что сумма налога к уменьшению или доплате рассчитана налогоплательщиком неверно, сотрудник налоговой инспекции, проводивший проверку, составляет *докладную записку* на имя руководителя налоговой инспекции.

В докладной записке излагаются установленные в ходе камеральной проверки доказательства, свидетельствующие о совершении налогового правонарушения и связанные с ними обстоятельства, фиксируется отсутствие обстоятельств, исключающих привлечение налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения. При этом докладная записка должна содержать перечень всех показателей налоговой декларации, при исчислении которых налогоплательщиком были допущены нарушения, а также исправления, внесенные работником налогового органа в результате проверки. В случае не подтверждения в ходе проверки налоговых льгот, заявленных налогоплательщиком, налоговым инспектором производится запись о причинах отказа в подтверждении права на эти льготы.

В заключительной части докладной записки формулируется предложение о принятии руководителем инспекции одного из следующих решений:

- о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;
- об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

10.1.3. Обжалование акта камеральной проверки

При несогласии налогоплательщика с выводами, изложенными в акте камеральной проверки, он имеет право в течение месяца с момента его получения представить свои возражения в письменном виде (*п.6 ст.100, п.6 ст.6.1 НК РФ*). Возражения могут быть поданы как на акт камеральной проверки в целом, так и на его отдельные части (*п.6 ст.100 НК РФ*).

Срок для представления возражений исчисляется со дня, следующего за днем получения налогоплательщиком акта камеральной проверки (*п.2 ст.6.1 НК РФ*). Орган ФНС РФ, проводивший камеральную проверку, должен рассмотреть возражения налогоплательщика по существу в течение 10-ти дней с момента их получения и вынести решение по результатам этой проверки (*п.1 ст.101 НК РФ*).

10.2. Оформление результатов выездной налоговой проверки

10.2.1. Справка об окончании проведения выездной налоговой проверки

В последний день выездной налоговой проверки проверяющие должны составить справку о проведенной налоговой проверке и вручить ее налогоплательщику (*п.15 ст.89, п.1 ст.100 НК РФ*). Составление и передача этой справки налогоплательщику означает следующее:

- 1) выездная налоговая проверка завершена;
- 2) проверяющие обязаны покинуть территорию налогоплательщика;
- 3) проверяющие не могут требовать от налогоплательщика предоставления каких-либо документов;
- 4) проверяющие не могут проводить допрос свидетелей и осуществлять другие мероприятия налогового контроля на основании решения о проведении данной выездной проверки.

Форма справки о проведенной выездной налоговой проверке утверждена Приказом ФНС России от 31.05.2007 №ММ-3-06/338@. Справка составляется и подписывается руководителем проверяющей группы. В справке должны быть указаны предмет и сроки проведения проверки (*п.15 ст.89 НК РФ*).

Справка вручается налогоплательщику в последний день проведения проверки (*абз.1 п.15 ст.89 НК РФ*).

10.2.2. Акт выездной проверки и порядок его составления.

По итогам проведенной выездной проверки составляется акт (*абз.1 п.1 ст.100 НК РФ*). Общий порядок оформления акта резуль-

татов налоговой проверки регулируется ст.100 НК РФ. В акте отражаются результаты проверки, а именно выявленные в ходе проверки нарушения налогового законодательства или, наоборот, их отсутствие.

Основные требования к составлению акта изложены в п.3 ст.100 НК РФ и в Инструкции №52 «О порядке составления акта выездной налоговой проверки и вынесения решения по результатам рассмотрения ее материалов», утвержденной Приказом Министерства РФ по налогам и сборам от 31.03.1999 ГБ-3-1666.

10.2.2.1. Основные требования к составлению акта выездной налоговой проверки

Акт выездной налоговой проверки должен быть составлен в срок не позднее:

- двух месяцев после окончания выездной налоговой проверки (*абз.1 п.1 ст.100 НК РФ*);
- трех месяцев после окончания выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков (*абз.3 п.1 ст.100 НК РФ*).

Течение двухмесячного или трехмесячного сроков начинается с даты вручения налогоплательщику справки об окончании выездной налоговой проверки.

Основные требования к акту выездной налоговой проверки сводятся к следующим:

- в акте должны быть отражены все выявленные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, а также обстоятельства, связанные с ними и имеющие значение для принятия обоснованного решения по результатам проверки;
- акт должен быть составлен на бумажном носителе, иметь сквозную нумерацию страниц и текст акта должен быть изложен на русском языке;
- в акте не допускаются пометки, подчистки и иные исправления, за исключением исправлений, оговоренных и заверенных подписями лиц, подписывающих акт;
- стоимостные показатели, выраженные в иностранной валюте, отражаются в акте в рублевом эквиваленте в соответствии с курсом соответствующей валюты, котируемой Банком России по отношению к рублю на дату составления акта.

Акт выездной налоговой проверки составляется в двух экземплярах, один из которых остается на хранении в налоговом органе, другой передается руководителю (лицу, исполняющему его обязанности) проверяемой организации либо индивидуальному предпринимателю.

Если при проведении выездной налоговой проверки выявлены обстоятельства, позволяющие предполагать совершение налогового преступления, акт проверки составляется в трех экземплярах. В этом случае третий экземпляр направляется в органы налоговой полиции в составе общих материалов по выездной налоговой проверке для принятия решения о возбуждении уголовного дела по факту нарушения законодательства о налогах и сборах РФ.

10.2.2.2. Основные части акта выездной налоговой проверки и их содержание

Общие требования к содержанию акта выездной налоговой проверки регулируется *пп.3,4 ст.100 НК РФ*. Акт выездной налоговой проверки должен состоять из трех частей:

- 1) вводной;
- 2) описательной;
- 3) итоговой.

В водной части акта выездной налоговой проверки отражаются общие сведения о проведенной проверке и проверенном налогоплательщике, а именно:

- номер акта проверки;
- полное и сокращенное наименование проверяемой организации согласно учредительным документам или фамилия, имя и отчество индивидуального предпринимателя;
- идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- наименование места проведения проверки (населенного пункта, на территории которого проводилась проверка);
- дата акта проверки, под которой понимается дата его подписания лицами, проводившими проверку;
- фамилии, имена, отчества, должности, классные чины (при их наличии) лиц, проводивших проверку с указанием наименования налогового органа, который они представляют;

➤ дату и номер постановления руководителя (заместителя руководителя) налогового органа на проведение выездной налоговой проверки;

➤ указание на вопросы проверки, например, «проверка по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах»;

➤ даты начала и окончания проверки;

➤ фамилии, имена и отчества должностных лиц проверяемой налогоплательщика;

➤ адрес места нахождения проверяемого налогоплательщика, а также места осуществления его хозяйственной деятельности;

➤ сведения о наличии лицензируемых видов деятельности (номер и дата выдачи лицензии, наименование органа, выдавшего лицензию, сроки начала и окончания действия лицензии);

➤ сведения о фактически осуществляемых налогоплательщиком видах финансово-хозяйственной деятельности, в том числе о видах деятельности, запрещенных действующим законодательством или осуществляемых без наличия необходимой разрешительной документации;

➤ сведения о методе проведения проверки по степени охвата ею первичных документов (сплошной, выборочной) с перечислением разделов документации, проверенной либо сплошным, либо выборочным методом;

➤ сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных в отношении проверяемого налогоплательщика, и их результаты;

➤ иные необходимые сведения.

В описательной части акта излагаются документально подтвержденные факты нарушений налогового законодательства, выявленные в ходе проверки, а обстоятельства, связанные с этими фактами. При этом, если в ходе выездной проверки выявлены факты нарушений действующего законодательства, не относящиеся к налоговым правонарушениям, они также подлежат отражению в описательной части акта выездной налоговой проверки.

Таким образом, в описательной части акта должны быть отражены:

➤ вид налогового правонарушения и связанные с ним обстоятельства должны быть изложены четко и трактоваться однозначно;

➤ оценка количественного и суммового расхождения между заявленными в налоговых декларациях налогоплательщиком данными и фактическими данными, установленными в ходе проверки;

➤ ссылки на первичные бухгалтерские документы и иные доказательства, подтверждающие наличие факта нарушения;

➤ квалификация совершенного налогового правонарушения со ссылками на соответствующие нормы Налогового кодекса Российской Федерации, законодательных и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, которые нарушены налогоплательщиком;

➤ при необходимости даны ссылки на заключения экспертов (в случае проведения экспертизы), протоколы опроса свидетелей, а также иные протоколы, составленные при производстве необходимых действий по осуществлению налогового контроля.

Факты, изложенные в описательной части акта выездной налоговой должны быть подтверждены копиями необходимых документов и сопровождаются соответствующими расчетами. Копии документов и исходные данные для расчетов должны быть отражены в соответствующих приложениях к акту.

Итоговая часть акта выездной налоговой проверки должна содержать в себе:

➤ сведения об общих суммах выявленных неуплаченных или не полностью уплаченных налогов в результате занижения налогооблагаемой базы или неправильного исчисления налога по итогам налогового периода;

➤ обобщенные сведения о других установленных проверкой фактах налоговых и иных правонарушений;

➤ предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений;

➤ выводы проверяющих о наличии в деяниях налогоплательщика признаков нарушений налогового законодательства и предложения по привлечению налогоплательщика к ответственности за его нарушение с указанием окончательного размера штрафа;

➤ выявленные обстоятельства либо смягчающие, либо отягчающие ответственность налогоплательщика за совершение налогового правонарушения.

К акту налоговой проверки прилагаются документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки (*п.3.1 ст.100 НК РФ*).

10.2.2.3. Порядок подписания акта выездной налоговой проверки и его вручения налогоплательщику

Акт выездной налоговой проверки должен быть подписан как проверяющей стороной, так и проверяемой.

Со стороны органов ФНС, проводивших проверку, акт подписывается должностными лицами налогового органа, проводивших проверку. Со стороны проверяемого налогоплательщика акт должен быть подписан его руководителем. При отказе руководителя проверяемого налогоплательщика (индивидуального предпринимателя) от подписания акта должностным лицом налогового органа, возглавляющим проверяющую группу, на последней странице акта производится запись «*Налогоплательщик от подписи отказался*», которая заверяется подписью руководителя проверяющей группы (*абз.2 п.5 ст.100 НК РФ*).

Акт выездной налоговой проверки должен быть вручен в течение 5-ти дней от даты его составления и подписания уполномоченными должностными лицами налогового органа (*п. 5 ст.100 НК РФ*). При этом на акте делается запись о его вручении налогоплательщику с указанием даты вручения.

Акт налоговой проверки может быть направлен налогоплательщику по почте заказным письмом. В этом случае к экземпляру акта, остающемуся на хранении в налоговом органе, прилагаются документы, подтверждающие факт почтового отправления или иного способа передачи акта налогоплательщику. Акт выездной налоговой проверки будет считаться врученным налогоплательщику, если он будет передан ему иным способом, свидетельствующим о дате его получения проверяемым налогоплательщиком (*абз.1 п.5 ст.100 НК РФ*).

При проведении налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков акт налоговой проверки должен быть вручен ее ответственному участнику в течение 10 дней от даты его составления и подписания уполномоченными должностными лицами налогового органа.

В случае если налогоплательщик уклоняется от получения акта выездной налоговой проверки, должностными лицами налогово-

го органа, проводивших выездную проверку, этот факт отражается в акте налоговой проверки и акт направляется налогоплательщику по почте заказным письмом. В этом случае датой вручения этого акта считается шестой день, считая с даты отправки заказного письма (*абз.2 п.5 ст.100 НК РФ*).

В случае несогласия с фактами, изложенными в акте выездной налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих налогоплательщик вправе представить свои письменные возражения по акту в целом или по его отдельным положениям в течение одного месяца со дня его получения в течение одного месяца со дня получения акта (*абз.1 п.6 ст.100 НК РФ*). Письменные возражения по акту налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков представляются ответственным участником этой группы в течение 30 дней со дня получения указанного акта (*абз.1 п.6 ст.100 НК РФ*).

10.2.2.4. Порядок вынесения решения по результатам рассмотрения материалов проверки

По истечении срока, установленного для представления налогоплательщиком в налоговый орган возражений по акту, в течение не более 10-ти дней руководитель налогового органа или его уполномоченный заместитель руководителя должны рассмотреть акт выездной налоговой проверки, прилагаемые к нему документы (акты экспертиз, протоколы проведения мероприятий налогового контроля, протоколы допроса свидетелей и т. д.), а также документы и материалы, представленные налогоплательщиком. Срок рассмотрения материалов налоговой проверки и вынесения соответствующего решения может быть продлен, но не более чем на один месяц (*п.1 ст.101 НК РФ*).

В случае предоставления налогоплательщиком своих возражений по акту налоговой проверки материалы этой проверки должны рассматриваться в его присутствии. О времени и месте рассмотрения материалов проверки налоговый орган обязан известить налогоплательщика заблаговременно. Если налогоплательщик, несмотря на извещение, не явился, то материалы проверки, включая представленные налогоплательщиком возражения, объяснения, другие документы и материалы, рассматриваются в его отсутствии.

При рассмотрении акта:

- могут оглашаться составленный акт;
- материалы мероприятий налогового контроля;
- письменные возражения лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- заслушиваются объяснения лица, привлекаемого к ответственности,
- исследуются иные доказательства.

В ходе рассмотрения акта и других материалов мероприятий налогового контроля может быть принято решение о привлечении в случае необходимости к участию в этом рассмотрении свидетеля, эксперта, специалиста.

В ходе рассмотрения акта и других материалов руководитель налогового органа или его уполномоченный заместитель должны установить и выявить:

1) факт нарушения налогового законодательства налогоплательщиком, в отношении которого была проведена выездная налоговая проверка;

2) образуют ли выявленные нарушения состав налоговых правонарушений, содержащихся в НК РФ;

3) наличие оснований для привлечения налогоплательщика, в отношении которого был составлен акт, к ответственности за совершение налогового правонарушения;

4) обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения, или обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

По результатам рассмотрения акта и приложенных к нему документов и материалов руководитель налогового органа или его уполномоченный заместитель выносит одно из 2-х следующих решений (**ст.101.4 НК РФ**):

1) о привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение;

2) об отказе в привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение.

При проверке консолидированной группы налогоплательщиков в указанном решении может содержаться указание о привлече-

нии к ответственности одного или нескольких участников этой группы (*п.7 ст.101 НК РФ*).

В решении о привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение (*п.9 ст.101.4 НК РФ*):

- излагаются обстоятельства допущенного правонарушения;
- указываются документы и иные сведения, подтверждающие аргументы защиты налогоплательщика, в отношении которого принимается решение о привлечении к ответственности;
- указываются срок, в течение которого лицо, в отношении которого вынесено указанное решение, вправе обжаловать это решение, порядок обжалования решения в вышестоящий налоговый орган, а также указываются наименование органа, место его нахождения, другие необходимые сведения.

В случае если в отношении налогоплательщика вынесено решение о привлечении его к ответственности, в отношении него предпринимаются следующие действия:

1) ему направляется требование об уплате налога, пени и штрафа в порядке и сроки, которые установлены следующими статьями Налогового кодекса РФ (*п.10 ст.101.4 НК РФ*):

- ст.60 НК РФ «Обязанности банков по исполнению поручений на перечисление налогов и сборов»;
- ст.69 НК РФ «Требование об уплате налогов и сборов»;
- ст.70 НК РФ «Сроки направления требования об уплате налога и сбора»;

2) налогоплательщик привлекается к административной ответственности.

Нарушение существенных условий процедуры рассмотрения акта и иных материалов мероприятий налогового контроля является основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом. К существенным условиям относится обеспечение возможности лица, в отношении которого был составлен акт, участвовать в процессе рассмотрения материалов лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности этого лица представить объяснения (*п.12 ст.101.4 НК РФ*).

10.2.2.5. Обеспечительные меры по исполнению решения о налоговом правонарушении.

При наличии достаточных оснований полагать, что исполнение решения о привлечении к ответственности за совершение нало-

гового правонарушения будет затруднено или его исполнение будет невозможным, руководитель налогового органа или его уполномоченный заместитель, проводившие рассмотрение акта по результатам выездной налоговой проверки, вправе принять решение применении обеспечительных мер, направленных на обеспечение возможности исполнения указанного решения (**п.10 ст.101 НК РФ**). В случае принятия такого решения оно вступает в силу со дня его вынесения и действует:

- до дня исполнения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- до дня отмены вынесенного решения вышестоящим налоговым органом или судом.

В качестве обеспечительных могут быть приняты следующие меры (**п.10 ст.101 НК РФ**):

- 1) запрет на отчуждение, передачу в залог имущества налогоплательщика без согласия налогового органа;
- 2) приостановление операций по счетам в банке в порядке, установленном **ст.76 НК РФ «Приостановление операций по счетам в банках организаций и индивидуальных предпринимателей»**.

Предусмотренный в качестве обеспечительной меры запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика производится следующей последовательности:

- 1) недвижимого имущества, в том числе не участвующего в производстве продукции (работ, услуг);
- 2) транспортных средств, ценных бумаг, предметов дизайна служебных помещений;
- 3) иного имущества, за исключением готовой продукции, сырья и материалов;
- 4) готовой продукции, сырья и материалов.

Запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества каждой последующей группы применяется в случае, если совокупная стоимость имущества из предыдущих групп, определяемая по данным бухгалтерского учета, меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, подлежащей уплате на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Приостановление операций по счетам в банке в порядке принятия обеспечительных мер может применяться только после нало-

жения запрета на отчуждение (передачу в залог) имущества и в случае, если совокупная стоимость такого имущества по данным бухгалтерского учета меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, подлежащей уплате на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Приостановление операций по счетам в банке допускается в отношении разницы между общей суммой недоимки, пеней и штрафов, указанной в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и стоимостью имущества, не подлежащего отчуждению (передаче в залог).

В отношении участников консолидированной группы налогоплательщиков обеспечительные меры принимаются в первую очередь в отношении ответственного участника этой группы. При недостаточности принятых в отношении указанного ответственного участника обеспечительных мер для исполнения решения обеспечительные меры могут быть приняты к иным участникам этой консолидированной группы налогоплательщиков.

Вместе с тем налоговое законодательство предусматривает возможность замены обеспечительных мер иными мерами, гарантирующих исполнение решения о привлечении к ответственности за нарушение налогового законодательства.

В частности, по ходатайству лица, в отношении которого было вынесено решение о принятии обеспечительных мер, налоговый орган вправе заменить обеспечительные меры на (*п.11 ст.101 НК РФ*):

1) банковскую гарантию, подтверждающую обязательства банка уплатить указанную в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения сумму недоимки, а также суммы соответствующих пеней и штрафов в случае неуплаты этих сумм принципалом в установленный налоговым органом срок;

2) залог ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, или залог иного имущества, оформленный в порядке, предусмотренном *ст.73 НК РФ «Залог имущества»*;

3) поручительство третьего лица, оформленное в порядке, предусмотренном *ст.74 НК РФ «Поручительство»*.

Копия решения о принятии обеспечительных мер и копия решения об их отмене должны быть вручены лицу, в отношении кото-

рого вынесено это решение каким-либо способом, свидетельствующим о дате их получения налогоплательщиком, в течение пяти дней после дня его вынесения. В случае направления копии решения по почте заказным письмом решение считается полученным по истечении шести дней с даты отправления заказного письма (**п.13 ст.101 НК РФ**).

Вопросы для самоконтроля

1. *Изложите порядок оформления результатов камеральной проверки.*
2. *Изложите требования к акту камеральной проверки.*
3. *Изложите порядок принятия решения по акту камеральной налоговой проверки.*
4. *Изложите порядок обжалования акта камеральной проверки.*
5. *Изложите содержание, назначения справки об окончании выездной налоговой проверки и ее последствия.*
6. *Изложите порядок составления акта по результатам выездной налоговой проверки.*
7. *Изложите порядок подписания акта, составленного по результатам выездной налоговой проверки.*
8. *Изложите порядок вынесения решения по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки.*
9. *Перечислите обеспечительные меры, которые могут быть приняты органами налоговой инспекции после вынесения решения по результатам выездной налоговой проверки.*

Тема 11. Порядок обжалования решений по результатам налоговой проверки

11.1. Общие вопросы обжалования решений по результатам налоговой проверки

Процедура обжалования решений, принятым по результатам налоговой проверки, регулируется *гл.19 НК РФ «Порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц»*.

Законодательство о налогах и сборах РФ предусматривает:

- а) право на обжалование актов налоговых органов ненормативного характера, действий или бездействия их должностных лиц;
- б) право на обжалование нормативных правовых актов налоговых органов.

Нормы *главы 19 НК РФ* распространяют свое действие только на жалобы, объектом которых являются акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц.

Субъектом обжалования актов налоговых органов ненормативного характера, действий или бездействия должностных лиц может быть любое лицо, а не только налогоплательщик (налогоплательщик, плательщик сбора или налоговый агент). Однако в рамках изучаемой дисциплины рассмотрению подлежат действия налогоплательщика (далее – налогоплательщика) при реализации им своего права на обжалование актов ненормативного характера налоговых органов, а также действий или бездействий их должностных лиц.

Условием реализации права обжалования актов налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц является предположение лица о том, что такие акты, действия или бездействие должностных лиц налоговых органов нарушают его права, то есть препятствуют реализации им его законных прав и интересов, а также незаконно возлагают на него обязанности либо ответственность.

Под актом ненормативного характера, принятого налоговым органом, следует рассматривать решение, принятое налоговым органом по акту на основании результатов налоговой проверки, проведенной в отношении налогоплательщика. Соответственно лицом,

чьи права могли быть нарушены принятием решения по акту налоговой проверки, следует считать налогоплательщика, в отношении которого была проведена налоговая проверка и в отношении которого было принято решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

11.2. Общий порядок обжалования актов налоговых органов, принятых по результатам налоговых проверок

В соответствии со *ст.138 НК РФ* решение по акту налоговой проверки может быть обжаловано:

- в вышестоящем налоговом органе;
- в судебном порядке.

Обжалование в вышестоящем налоговом органе может быть осуществлено в два этапа:

1 этап: подача апелляционной жалобы в налоговый орган до вступления в силу решения, принятого по результатам рассмотрения результатов налоговой проверки;

2 этап: обжалование в вышестоящем налоговом органе вступившего в силу решения, принятого по результатам рассмотрения результатов налоговой проверки;

Апелляционной жалобой признается обращение лица в налоговый орган, предметом которой является обжалование не вступившего в силу решения налогового органа о привлечении к ответственности налогоплательщика за совершение налогового правонарушения, если, по его мнению, обжалуемое решение нарушает его права (*абз.3 п.1. ст.138 НК РФ*).

Жалобой признается обращение лица в налоговый орган, предметом которой является обжалование вступивших в силу актов налогового органа о привлечении к ответственности налогоплательщика за совершение налогового правонарушения, если, по его мнению, обжалуемое решение нарушает его права (*абз.2 п.1. ст.138 НК РФ*).

Если апелляционная жалоба и/или жалоба налогоплательщика не приводят к отмене решения по акту или его пересмотру, то налогоплательщик, чьи права, по его мнению, были нарушены, имеет право обжаловать решение по акту налоговой проверки в судебном порядке. Кроме этого налогоплательщик имеет право обратиться в

суд, если решение по апелляционной жалобе и/или жалобе не принято вышестоящим налоговым органом в сроки, установленные **п.6 ст.140 НК РФ**, а именно в течение 1 месяца получения его получения (**п.2 ст.138 НК РФ**).

Однако обращение в суд с соответствующей жалобой возможно только после обжалования решения налоговой инспекции в вышестоящем налоговом органе.

В случае обжалования в судебном порядке решения по акту налоговой проверки срок для обращения в суд исчисляется в следующем порядке:

.....
со дня, когда налогоплательщи-	со дня истечения срока принятия
ку стало известно о принятом	решения по жалобе (апелляцион-
вышестоящим налоговым орга-	ной жалобе), установленного п.6
ном решении по соответствуй-	ст.140 НК РФ
ющей жалобе
.....

Подача апелляционной жалобы и/или жалобы в вышестоящий налоговый орган не приостанавливает исполнение обжалуемого акта налогового органа или совершение обжалуемого действия его должностным лицом.

Однако это исполнение может быть приостановлено по заявлению налогоплательщика, подавшего жалобу при предоставлении им банковской гарантии, по которой банк обязуется уплатить денежную сумму в размере налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафа, не уплаченных налогоплательщиком по обжалуемому решению. К заявлению о приостановлении исполнения обжалуемого решения прилагается банковская гарантия.

К банковской гарантии применяются требования, установленные **п.5 ст.74.1 НК РФ**, а именно:

- > срок действия банковской гарантии должен истекать не ранее чем через шесть месяцев со дня подачи лицом заявления о приостановлении исполнения обжалуемого решения;
- > сумма, на которую выдана банковская гарантия, должна обеспечивать исполнение банком-гарантом обязанности по уплате денежной суммы в размере налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафа, не уплаченных по обжалуемому решению.

Вышестоящий налоговый орган, рассматривающий жалобу, в течение пяти дней со дня получения заявления о приостановлении

исполнения обжалуемого решения должен принять одно из следующих решений:

- о приостановлении исполнения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- об отказе в приостановлении исполнения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Основанием для принятия решения об отказе в приостановлении исполнения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения является несоответствие банковской гарантии, предоставленной налогоплательщиком, подавшим жалобу, требованиям, установленным *ст.138 НК РФ* и/или *п.5 ст.74.1 НК РФ*.

О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме налогоплательщику, подавшему жалобу.

Решение о приостановлении исполнения решения действует до дня принятия вышестоящим налоговым органом решения по жалобе.

Повторное обращение с апелляционной жалобой и/или жалобой производится в сроки, установленные настоящей *гл.19 НК РФ* «**Порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц**».

Налогоплательщик, подавший апелляционную жалобу и/или жалобу до принятия по ней решения, может отозвать ее полностью или в определенной части путем направления письменного заявления в налоговый орган, рассматривающий соответствующую жалобу. Отзыв апелляционной жалобы и/или жалобы лишает налогоплательщика, подавшего соответствующую жалобу, права на повторное обращение с апелляционной жалобой и/или жалобой по тем же основаниям.

11.3. Порядок и сроки подачи жалобы и апелляционной жалобы

Порядок и сроки подачи жалобы регулируются *ст.139 НК РФ* и *ст.139.1 НК РФ* соответственно.

Апелляционная жалоба и/или жалоба подается в вышестоящий налоговый орган через налоговый орган, решение которого обжалу-

ется налогоплательщиком. Налоговый орган, действия которого обжалуются, обязан:

- принять меры по устранению нарушения прав лица, подавшего жалобу и в течение трех дней со дня такого устранения сообщить об этом в вышестоящий налоговый орган с приложением подтверждающих документов (при их наличии);

- в случае оставления обжалуемого решения без изменений в течение трех дней со дня поступления жалобы направить ее со всеми материалами для рассмотрения в вышестоящий налоговый орган.

Апелляционная жалоба в отличие от жалобы может быть подана в вышестоящий налоговый орган до дня вступления в силу обжалуемого решения (*п.1 ст.139.1 НК РФ*).

Сроки подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган следующие (*п.2 ст.139 НК РФ*):

- один год со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав принятием решения по акту налоговой проверки налоговым органом, проводившим ее;

- на вступившее в силу решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, в течение года со дня вынесения его вынесения.

Жалоба в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, может быть подана в течение трех месяцев со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения по апелляционной жалобе и/или жалобе. В случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по ходатайству лица, подающего жалобу, может быть восстановлен вышестоящим налоговым органом.

Решение, вынесенное по результатам налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков и вступившее в силу, может быть обжаловано:

- ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков;

- самостоятельно иным участником этой группы в части привлечения его к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Такая жалоба может быть подана в течение одного года со дня вынесения обжалуемого решения.

Вышестоящий налоговый орган вправе оставить апелляционную жалобу и/или жалобу без рассмотрения полностью или в ее определенной части, если (*п.1 ст.139.3 НК РФ*):

1) жалоба подана с нарушением порядка, установленного *п.1 ст.139.2 НК РФ*;

2) в жалобе не указаны акты налогового органа, действия или бездействие его должностных лиц, которые привели к нарушению прав налогоплательщика, подавшего жалобу;

3) жалоба подана после истечения срока ее подачи, установленного Налоговым кодексом РФ, и не содержит ходатайства о его восстановлении;

4) до принятия решения по жалобе от налогоплательщика, ее подавшего, поступило заявление об отзыве жалобы полностью или в определенной части;

5) налогоплательщиком ранее подавалась жалоба по тем же основаниям;

6) до принятия решения по жалобе налоговый орган сообщил об устранении нарушения прав лица, подавшего жалобу.

Решение об оставлении жалобы без рассмотрения полностью или в определенной ее части должно быть принято в течение 5 дней со дня ее получения.

Решение об оставлении жалобы без рассмотрения вручается или направляется налогоплательщику, подавшему жалобу, в течение трех дней со дня его принятия.

11.4. Рассмотрение жалобы и принятие решения по ней

При подаче жалобы (апелляционной жалобы) в вышестоящий налоговый орган налогоплательщик, подавший эту жалобу, имеет право сопроводить дополнительными документами, подтверждающими его доводы.

Рассмотрение жалобы (апелляционной жалобы), приложенных к ней документов со стороны налогоплательщика, а также материалов, представленных налоговым органом, проводившим налоговую проверку, осуществляется без участия налогоплательщика, подавшего жалобу (*п. 2 ст. 140 НК РФ*).

Однако, если в ходе рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения выявлены:

➤ противоречия между сведениями, содержащимися в представленных нижестоящим налоговым органом материалах;

➤ несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в материалах нижестоящего налогового органа, вышестоящий налоговый орган рассматривает жалобу (апелляционную жалобу) с участием налогоплательщика, подавшего жалобу (апелляционную жалобу).

Руководитель (заместитель руководителя) вышестоящего налогового органа извещает лицо, подавшее жалобу (апелляционную жалобу), о времени и месте рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) (**п.2 ст.140 НК РФ**).

По итогам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) вышестоящий налоговый орган может принять одно из следующих решений:

1) оставляет жалобу (апелляционную жалобу) без удовлетворения;

2) отменяет акт нижестоящего налогового органа о привлечении к ответственности налогоплательщика за нарушение налогового законодательства;

3) отменяет решение нижестоящего налогового органа полностью или в части;

4) отменяет решение нижестоящего налогового органа полностью и принимает по делу новое решение;

5) признает действия или бездействие должностных лиц нижестоящего налогового органа незаконными и выносит решение по существу.

Налоговым законодательством РФ установлены следующие сроки рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) и принятия по ней решения (**п.6 ст.140 НК РФ**):

1) решение по жалобе (апелляционной жалобе) на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения принимается вышестоящим налоговым органом в течение одного месяца со дня получения жалобы (апелляционной жалобы);

2) этот срок может быть продлен еще на один месяц для получения дополнительной информации как от нижестоящего налогового органа, так и от налогоплательщика, подавшего жалобу;

3) решение о продлении срока рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) доводится до налогоплательщика, подавшего жалобу (апелляционную жалобу), в течение трех дней со дня его принятия;

4) решение вышестоящего налогового органа по результатам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) доводится до налогоплательщика, подавшего жалобу (апелляционную жалобу), в течение трех дней со дня его принятия.

Если по мнению налогоплательщика, подавшего жалобу (апелляционную жалобу), вышестоящий налоговый орган примет решение, ущемляющее интересы налогоплательщика, то этот налогоплательщик имеет право обратиться с соответствующей жалобой (исковым заявлением) в суд. Однако жалобы (исковые заявления) на акты налоговых органов, поданные в суд, рассматриваются и разрешаются в порядке, установленном гражданским процессуальным, арбитражным процессуальным законодательством, законодательством об административном судопроизводстве и иными федеральными законами (*ст.142 НК РФ*).

Вопросы для самоконтроля

1. Перечислите лиц, которые имеют право обжаловать решение органов налоговой инспекции, принятое по результатам проведенной выездной налоговой проверки.

2. Дайте определение жалобы и апелляционной жалобы.

3. Изложите порядок обжалования актов налоговых органов, принятых по результатам проведенных выездных налоговых проверок.

4. Изложите сроки подачи жалобы и апелляционной жалобы.

5. Изложите порядок рассмотрения жалобы и порядок принятия решения по этой жалобе.

Тема 12. Налоговые правонарушения и налоговые преступления

12.1. Общее понятие налогового правонарушения

Налоговое законодательство, регулируя общественные отношения, возникающие в связи с уплатой налогов, предусматривает применение различных мер государственного принуждения в случаях нарушения субъектами налоговых правоотношений своих обязанностей. Порядок уплаты налогов обеспечивается применением финансовой, административной, уголовной и дисциплинарной ответственности.

Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение регулируются *гл.16 НК РФ «Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение»*.

Налоговое правонарушение (ст.106 НК РФ) – это виновно совершенное противоправное деяние в нарушение законодательства о налогах и сборах, которое выражается либо в конкретных действиях, либо бездействии налогоплательщика, за которое НК РФ установлена ответственность.

Всю совокупность налоговых правонарушений в зависимости от их проявления, а также в зависимости от последствий, которые они влекут за собой, принято делить:

- на налоговые правонарушения;
- на налоговые преступления.

Крайней формой налогового правонарушения является налоговое преступление. Его отличительной особенностью является тяжесть деяния. Поэтому налоговые преступления влекут за собой наступление ответственности, предусмотренной Уголовным кодексом (*ст.14 УК РФ*). В отличие от налогового преступления совершение налогового правонарушения предусматривает наступление административной ответственности.

Для признания нарушения нормы налогового законодательства налоговым правонарушением необходимо, чтобы оно обладало следующими признаками:

- налоговое правонарушение – это поведенческий акт налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента или иного

обязанного лица, действия или бездействие которых привели к нарушению норм налогового законодательства;

- налоговое правонарушение – это виновное деяние;
- налоговое правонарушение – это общественно вредное деяние, так как причиняет вред такому сектору публичных финансов, как бюджетные доходы;
- налоговое правонарушение – наказуемое деяние, так как за его совершение предусмотрено применение к виновному лицу принудительных мер имущественного характера.

Следствием совершения налогового правонарушения является наступление юридической ответственности в сфере налогообложения. Вместе с тем налоговым правонарушением может признаваться только то деяние, которое совершено лицом, способным нести налоговую ответственность.

Обязательными признаками налогового правонарушения, образующими его состав, являются противоправность действия и наличие санкции и за его совершение. Такое действие или бездействие будут признаны налоговым правонарушением при одновременном наличии следующих 4 элементов:

- 1) объект правонарушения;
- 2) субъект;
- 3) объективная сторона правонарушения;
- 4) субъективная сторона правонарушения.

Объектом налогового правонарушения выступают общественные отношения, которым в результате совершения правонарушений причиняется вред. Объектом налоговых правонарушений выступают фискальные интересы государства, направленные на формирование доходной части бюджетов всех уровней.

Субъектом налогового правонарушения является лицо, совершившее правонарушения и способное понести за них налоговую ответственность. Для того чтобы быть признанным субъектом налогового правонарушения, лицо должно соответствовать совокупности обязательных признаков, указанных в *ст.107 НК РФ*, а именно:

- действия, совершенные лицом, должны попадать под случаи, предусмотренные *гл.16 и сл.18 НК РФ*;
- физическое лицо должно быть старше 16 лет.

Объективная сторона налогового правонарушения представляет собой внешнее проявление налогового правонарушения и несет в себе такую характеристику противоправного деяния, которая позволяет ответить на вопрос о том, каким способом это деяние совершено.

Субъективная сторона налогового правонарушения – это юридическая вина в форме умысла или неосторожности.

Привлечение к ответственности за совершение налогового правонарушения подчиняется следующим общим условиям и нормам:

- 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;

- не допускается повторное привлечение к налоговой ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения;

- лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана и не будет установлена вступившим в законную силу решением суда;

- лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица (принцип презумпции невиновности налогоплательщика закреплен в *п.6 ст.108 НК РФ*);

- если вина налогоплательщика не доказана, то и санкции не могут применяться к налогоплательщику.

12.2. Обстоятельства, формирующие вину в налоговом правонарушении

При установлении факта налогового правонарушения во внимание принимаются обстоятельства, формирующие степень тяже-

сти вины или ее отсутствие. В *ст.111 и ст.112 НК РФ* приведены обстоятельства, которые:

- исключают вину;
- смягчают вину;
- отягчают вину.

Степень вины субъекта налогового правонарушения определяет его ответственность за совершение налогового правонарушения.

К обстоятельствам, исключаящим вину лица в совершении налогового правонарушения (*ст.111 НК РФ*), относят:

- стихийное бедствие или другие чрезвычайные и непреодолимые обстоятельства;
- если лицо, обвиняемое в совершении налогового правонарушения, не могло отдавать себе отчет в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния;
- использование налогоплательщиком письменных разъяснений по вопросам законодательства о налогах и сборах, подготовленных финансовым органом.

Перечень обстоятельств, которые исключают вину налогоплательщика, предусмотренный *ст.111 НК РФ*, является «открытым». Это означает, что суды и налоговые органы на свое усмотрение могут признать то или иное обстоятельство смягчающим со всеми закрепленными в НК РФ последствиями.

Помимо обстоятельств, которые исключают вину лица, подозреваемого в совершении налогового правонарушения, существуют обстоятельства, наличие которых исключает возможность привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, а именно:

- 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.

Кроме этого лицо не может быть привлечено к ответственности, если с момента совершения правонарушения истек срок давности. Для налоговых правонарушений срок давности установлен

продолжительностью, равной трем годам. Исчисление срока давности исчисляется следующим образом:

- с момента совершения налогового правонарушения;
- с момента окончания налогового периода, в котором было совершено налоговое правонарушение.

Согласно *ст.112 НК РФ* обстоятельствами, смягчающими вину при совершении налогового правонарушения, признаются:

- стечение тяжелых личных или семейных обстоятельств;
- угроза, принуждение или материальная, служебная или иная зависимость;
- тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Перечень смягчающих обстоятельств является «открытым». Это означает, что налоговый орган или суд в качестве смягчающих могут признать и иные обстоятельства, выявленные в процессе проведения проверки или проведения судебного разбирательства. В этом случае суд должен уменьшить размер налоговых санкций как минимум вдвое (*ст.114 НК РФ*). При этом возможности суда по уменьшению размера санкции не ограничены. Однако такое решение суд может принять только при наличии нескольких смягчающих обстоятельств или с учетом их особого характера (*п.3 ст.114 НК РФ*).

Обстоятельством, отягчающим ответственность виновного лица, признается совершение им повторно аналогичного налогового правонарушения. При наличии такого обстоятельства суд вправе увеличить налоговые санкции на 100 %.

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%.

12.3. Виды санкций за совершение налоговых правонарушений

Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных ста-

тьями *гл.16 НК РФ «Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение».*

Налоговая санкция – это мера ответственности за совершенное правонарушение. Налоговые санкции применяются в виде штрафов (*п.1 ст.114 НК РФ*). Для каждого вида правонарушения предусмотрен свой размер штрафа, а также порядок наложения налоговой санкции на виновное лицо (*гл.16 и гл.18 НК РФ*). Одна из основных целей применения штрафных санкций за совершение налогового правонарушения – предотвращение повторного совершения плательщиком налогового правонарушения.

Налоговые правонарушения выявляются в рамках проведения налогового контроля, а именно при проведении камеральной или выездной налоговых проверок. По результатам этих проверок, если будет выявлен факт совершения налогового правонарушения, в отношении нарушителя применяются налоговые санкции.

Налоговые санкции взыскиваются только в судебном порядке. Для этого налоговый орган после вынесения решения о привлечении субъекта (налогоплательщика) к ответственности за совершение налогового правонарушения должен обратиться с соответствующим иском заявлением в суд.

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.

Наибольшую общественную опасность представляют налоговые правонарушения, совершенные умышленно. По этой причине в НК РФ за такие налоговые правонарушения установлены увеличенные размеры взысканий. Например, неуплата или неполная уплата налога вследствие занижения налоговой базы, неправильное исчисление налога по итогам налогового периода, выявленные при выездной налоговой проверке, влекут взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога. Эти же действия, совершенные умышленно, предусматривают наложение штрафа в размере 40% от суммы неуплаченного налога (*ст.122 НК РФ*).

Если в результате проведения налоговой проверки будет выявлена множественность налоговых правонарушений, то налагаемые налоговые санкции складываются, то есть налоговые санкции

взыскиваются за каждое налоговое правонарушение (п.5 ст.114 НК РФ).

Ответственность за совершение налоговых правонарушений регулируется гл.16 НК РФ. Основные налоговые санкции приведены в табл. 16.

Таблица 16

*Основные налоговые санкции, предусмотренные гл. 16 НК РФ,
за совершение налоговых правонарушений*

Статьи НК РФ	Вид налогового правонарушения	Налоговая санкция
116, п.1	Нарушение срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе	10 тыс. руб.
116, п.2	Ведение деятельности без постановки на учет в налоговом органе по основаниям	Штраф 10% от полученного дохода, но не менее 40 тыс. руб.
119	Непредставление в установленный срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета	Штраф 5% от неуплаченной суммы налога, но не более 30% от указанной суммы и не менее 1 000 руб.
120	Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения	10 тыс. руб.
122	Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора)	Штраф в размере 20% от неуплаченной суммы налога (сбора)
122.1	Сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков ее ответственным участником, влечет взыскание	Штраф в размере 20% от неуплаченной суммы налога
123	Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и/или перечислению налогов	Штраф в размере 20% от суммы, подлежащей удержанию и/или перечислению

Статьи НК РФ	Вид налогового правонарушения	Налоговая санкция
126	Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля	Штраф в размере 200 руб. за каждый не представленный документ
126.1	Представление налоговым агентом налоговому органу документов, содержащих недостоверные сведения	Штраф 500 руб. за каждый представленный документ, содержащий недостоверные данные
129.1	Неправомерное несообщение сведений налоговому органу	Штраф 5 000 руб.

12.4. Уголовная ответственность за совершение налогового преступления

12.4.1. Виды налоговых преступлений

За ряд налоговых правонарушений согласно действующему законодательству наступает уголовная ответственность. Состав налогового преступления и порядок применения мер наказания за его совершение регулируются *гл.22 Уголовного кодекса «Преступления в сфере экономики»*. Уголовная ответственность за совершение налоговых преступлений установлена в четырех статьях Уголовного кодекса РФ, а именно:

- *ст.198 «Уклонение от уплаты налогов и/или сборов с физического лица»;*
- *ст.199 «Уклонение от уплаты налогов и/или сборов с организации»;*
- *ст.199.1 «Неисполнение обязанностей налогового агента»;*
- *ст.199.2 «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и/или сборов».*

Налоговое преступление – это виновно совершенное общественно опасное деяние, запрещенное Уголовным кодексом под угрозой наказания и посягающее на финансовые интересы государства в сфере налогообложения.

Лицом, привлекаемым к уголовной ответственности, может быть только физическое лицо, даже в тех случаях, когда уголовное деяние касается организации. Таким образом, когда речь идет об уголовном преступлении, выражающемся в уклонении от уплаты налогов, к ответственности будут привлекаться конкретные люди, в частности, это могут быть директор или главный бухгалтер, а в определенных случаях – учредители.

К уголовной ответственности за неуплату налогов и сборов могут быть привлечены лишь вменяемые лица, достигшие шестнадцатилетнего возраста.

Различают три вида деяний, которые образуют состав уголовного преступления в сфере налогов и сборов:

1) уклонение от уплаты налогов и сборов, а именно уклонение гражданина от уплаты налога – *ст.198 УК РФ* и уклонение от уплаты налогов с организаций – *ст.199 УК РФ*;

2) неисполнение обязанностей налогового агента;

3) сокрытие денег и имущества организации или предпринимателя, за счет которых должно быть произведено взыскание налогов и сборов.

Согласно *ст.198 УК РФ* уклонением от уплаты налогов или сборов с физического лица признается:

1) непредставление налоговой декларации или иных документов, представление которых является обязательным;

2) представление заведомо ложных сведений.

12.4.2. Ответственность за совершение налогового преступления

Уклонение от уплаты налогов и сборов (*ст.198 УК РФ*) наказывается одним из следующих наказаний (и/или):

- штрафом в размере от 100 000 до 300 000 руб.;
- штрафом в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет;
- арестом на срок от четырех до шести месяцев;
- лишением свободы на срок до одного года.

При совершении преступления в виде уклонения от уплаты налогов и сборов принято различать преступления крупного размера и особо крупного размера.

Крупным размером признается неуплаченная сумма налогов и/или сборов в течение последних трех финансовых лет и составляющая 600 000 руб. Кроме этого неуплаченная сумма налогов должна превышать 10% подлежащих уплате сумм налогов и сборов или превышать 1 800 000 руб. То же деяние, совершенное в особо крупном размере, наказывается:

- штрафом в размере от 200 000 до 500 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от восемнадцати месяцев до трех лет;

- либо лишением свободы на срок до трех лет.

Особо крупным размером признается сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 3 000 000 руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и/или сборов превышает 20%, подлежащих уплате сумм налогов и/или сборов, либо превышает 9 000 000 руб.

Согласно изменениям, вступившим в силу с 1 января 2010 г., лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное **ст.198 УК РФ**, освобождается от уголовной ответственности, если оно полностью уплатило суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумму штрафа.

Ст.199 УК РФ, так же как и **ст.198 НК РФ**, рассматривает уклонение от уплаты налогов или сборов путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых является обязательным, либо путем представления заведомо ложных сведений. Однако **ст. 199 УК РФ** распространяет свое действие на организации. Следовательно, если будет установлен факт уклонения от уплаты налогов или сборов путем непредставления налоговой декларации или иных документов либо путем представления заведомо ложных сведений, уголовному преследованию подлежит руководитель организации.

Такое деяние, совершенное в крупном размере, наказывается:

- штрафом в размере от 100 000 до 300 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет;

- либо арестом на срок от четырех до шести месяцев;

- либо лишением свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

То же деяние, совершенное группой лиц по предварительному сговору в особо крупном размере, наказывается:

- штрафом в размере от 200 000 до 500 000 руб. или штрафом в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет;

- либо лишением свободы на срок до шести лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Ст.199.1 УК РФ устанавливает ответственность налогового агента за неисполнение им в личных интересах обязанностей по исчислению, удержанию или перечислению налогов и/или сборов в соответствующий бюджет.

Налоговое правонарушение, попадающие по действие **ст.199 УК РФ**, совершенное в крупном размере, наказывается:

- штрафом в размере от 100 000 до 300 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет;

- либо арестом на срок от четырех до шести месяцев;
- либо лишением свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

То же деяние, совершенное в особо крупном размере, наказывается:

- штрафом в размере от 200 000 до 500 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от двух до пяти лет;

- либо лишением свободы на срок до шести лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Для налоговых преступлений, подпадающих под действие **ст.119** и **ст.119.1 УК РФ**, крупным или особо крупным признаются следующие суммы налогов:

- крупным размером признается сумма налогов и/или сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 2 000 000 руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и/или сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и/или сборов, либо превышающая 6 000 000 руб.;

➤ особо крупным размером признается сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 10 000 000 руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и/или сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и/или сборов, либо превышающая 30 000 000 руб.

Согласно **ст.199.2 УК РФ** сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и/или сборам, наказывается:

➤ штрафом в размере от 200 000 до 500 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 18 месяцев до трех лет;

➤ либо лишением свободы на срок до пяти лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Факт неуплаты налогов в размерах менее крупного, даже при полном формальном наличии состава уголовного преступления, преступлением не является. Согласно **п.2 ст.14 УК РФ** не является преступлением действие либо бездействие, хотя формально и содержащее признаки какого-либо деяния, предусмотренного УК РФ, но в силу малозначительности не представляющее общественной опасности. 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 пеней в любом случае обязательна, но в рассматриваемой ситуации без привлечения к уголовной ответственности.

Вопросы для самоконтроля

- 1. Назовите элементы налогового правонарушения.*
- 2. Что такое объект налогового правонарушения?*
- 3. В чем заключается объективная сторона налогового правонарушения?*
- 4. В чем заключается субъективная сторона налогового правонарушения?*
- 5. Назовите субъектов налогового правонарушения?*

6. Назовите основания отнесения деяния к налоговому правонарушению.

7. Назовите общие условия привлечения к ответственности.

8. Что такое налоговая санкция?

9. Изложите порядок наложения налоговой санкции.

10. Назовите обстоятельства, исключающие вину лица, совершившего налоговое правонарушение.

11. Назовите обстоятельства, смягчающие вину лица, совершившего налоговое правонарушение.

12. При каких обстоятельствах наступает уголовная ответственность за налоговое правонарушение?

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Александров И. А. Налоги и налогообложение : учеб. для студентов, обучающихся по направлению 521600 «Экономика» и экон. специальностям. – Москва : Дашков и К, 2008. – 435 с.

2. Налоги и налогообложение [Электронный ресурс] : учеб. для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика», по научной специальности 080.0010 «Финансы, денежное обращение и кредит». – 5-е изд., перераб. и доп. / И. А. Майбуров [и др.] ; под ред. И. А. Майбурова. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 591 с. /<http://www.biblioclub.ru/book/119472/>

3. Налоги и налогообложение : учеб. для студентов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». – 2-е изд., перераб. и доп. / под общ. ред. В. Ф. Тарасовой. – Москва : КноРус, 2012. – 488 с.

4. Налоги и налогообложение : учеб. для студентов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». – 4-е изд., перераб. и доп. / Г. А. Волкова [и др.] ; под ред. Г. Б. Поляка. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 631 с. /<http://www.biblioclub.ru/book/116993/>

5. Налоговое право : учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальностям «Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит» / под ред. Е. М. Ашмаринной. – Москва : КноРус, 2011. – 240 с.

6. Крамаренко Л. А. Налоги и налогообложение : учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям 080301 «Коммерция (торговое дело)» и 080111 «Маркетинг» / Л. А. Крамаренко, М. Е. Косов. – Москва : ЮНИТИ, 2011. – 576 с.

7. Налоги и налогообложение : учеб. для экон. специальностей вузов / под ред. И. А. Майбурова. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 655 с.

8. Рябова Р. И. Налогообложение. Методическое пособие по Программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров и аудиторов России. – Москва, 2014. – 235 с.

9. Ордынская Е.В. Организация и методика проведения налоговых проверок: учебник и практикум для академического бакалавриата / Е. В. Ордынская. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: Юрайт, 2016. – 387 с. – Серия : Бакалавр. Академический курс.

10. Налоговый кодекс Российской Федерации.
11. Гражданский кодекс Российской Федерации.
12. Уголовный кодекс Российской Федерации.
13. Федеральный закон № 212-ФЗ от 24.07.2009 «О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования».
14. Федеральный закон РФ № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» от 09.07.1998 с учетом дополнений и изменений.
15. Закон Кемеровской области № 95-ОЗ «О транспортном налоге» от 28.11.2002 с учетом дополнений и изменений.
16. Закон Кемеровской области № 119-ОЗ «О применении индивидуальными предпринимателями УСНО на основе патента на территории Кемеровской области» от 17.10.2006 с учетом изменений.
17. Постановление Совета народных депутатов г. Кемерово № 264 от 30.09.2005 «О введении на территории города Кемерово единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» с учетом дополнений и изменений.
18. Постановление Совета народных депутатов г. Кемерово № 262 от 30.09.2005 «О введении в действие на территории города Кемерово налога на имущество физических лиц» с учетом дополнений и изменений.
19. Постановление Совета народных депутатов г. Кемерово № 263 от 30.09.2005 «О введении на территории г. Кемерово земельного налога» с учетом дополнений и изменений.
20. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.06 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»

Мищенко Владимир Владимирович

**ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА
ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК**

Учебное пособие

Печатается в авторской редакции

Подписано в печать 19.05.03.2018. Формат 60×84/16

Бумага офсетная. Гарнитура «Times New Roman».

Уч.-изд. л. 13,5. Тираж 100 экз. Заказ

КузГТУ, 650000, Кемерово, ул. Весенняя, 28

Издательский центр УИП КузГТУ, 650000, Кемерово, ул. Д. Бедного, 4А