

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Кузбасский государственный технический университет
имени Т. Ф. Горбачева»

Кафедра финансов и кредита

Составитель
В. В. Мищенко

ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

Методические указания к самостоятельной работе

Рекомендованы учебно-методической комиссией
специальности 38.05.01 Экономическая безопасность
в качестве электронного издания
для использования в образовательном процессе

Кемерово 2020

Рецензенты

Шевелева О. Б. – доцент кафедры финансов и кредита

Лубкова Э. М. – председатель учебно-методической комиссии специальности 38.05.01 Экономическая безопасность

Мищенко Владимир Владимирович.

Организация и методика проведения налоговых проверок: методические указания к самостоятельной работе для обучающихся специальности 38.05.01 Экономическая безопасность, специализации Экономика-правовое обеспечение экономической безопасности, всех форм обучения / сост. В. В. Мищенко; Кузбасский государственный технический университет имени Т. Ф. Горбачева. – Кемерово, 2020. – Текст : электронный.

Включают цели и задачи курса, распределение часов по темам, организационно-методический материал, вопросы, выносимые на занятия, вопросы для самоконтроля, задачи. Задания охватывают основные темы, изучаемых в дисциплине «Организация и методика проведения налоговых проверок».

Методические указания разработаны на основе рабочей программы дисциплины «Организация и методика проведения налоговых проверок» для студентов очной и заочной форм обучения специальности 38.05.01 Экономическая безопасность, специализации Экономика-правовое обеспечение экономической безопасности, и полностью ей соответствуют.

© Кузбасский государственный
технический университет
имени Т. Ф. Горбачева, 2020

© Мищенко В. В.,
составление 2020

ОГЛАВЛЕНИЕ

1. Содержание и формы контроля самостоятельной работы по курсу «Организация и методика проведения налоговых проверок»	3
2. Методические указания для выполнения самостоятельной работы при изучении дисциплины	4
Тема 1. Общие правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов	4
Тема 2. Налоговый контроль	6
Тема 3. Налоговая декларация	9
Тема 4. Общие положения по организации и проведению налоговых проверок	12
Тема 5. Организация и порядок проведения камеральной налоговой проверки	17
Тема 6. Организация и проведение выездной налоговой проверки	21
Тема 7. Проверка правильности исчисления и перечисления в бюджет налога на добавленную стоимость и акцизов	27
Тема 8. Организация и проведение проверки налогообложения доходов физических лиц (НДФЛ)	31
Тема 9. Проверка правильности исчисления и перечисления в государственные внебюджетные фонды страховых платежей	34
Тема 10. Проверка правильности исчисления и своевременности перечисления налога на прибыль	35
Тема 11. Проверка правильности исчисления и своевременности перечисления в бюджет водного налога	39
Тема 12. Проверка правильности исчисления и своевременности перечисления налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ).....	41
Тема 13. Проверка правильности исчисления и перечисления в бюджет налогов при применении специальных налоговых режимов	43
Тема 14. Проверка правильности исчисления и перечисления в бюджет налога на игорный бизнес	49
Тема 15. Проверка правильности исчисления и перечисления в бюджет транспортного налога	51
Тема 16. Проверка правильности исчисления и перечисления в бюджет налога на имущество организаций	53
Тема 17. Налог на землю	54
Тема 18. Оформление результатов налоговой проверки	57
Тема 19. Обжалование актов налоговых органов по результатам проведенной налоговой проверки, а также действий или бездействий должностных лиц налоговых органов	58
Тема 20. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение	59
3. Список рекомендуемой литературы	60

1. Содержание и формы контроля самостоятельной работы по курсу «Организация и методика проведения налоговых проверок»

Программой дисциплины «Организация и методика проведения налоговых проверок» для специальности 38.05.01 Экономическая безопасность предусмотрено 216 часов для изучения дисциплины. При этом на самостоятельную работу выделяется:

➤ для студентов очной формы обучения 98 часов (58 часов в 8 семестре и 40 часов в 9 семестре), в том числе 36 часов на проведение промежуточного контроля (экзамен, зачет);

➤ для студентов заочной формы обучения 192 часа (90 часов в 8 семестре и 102 часа в 9 семестре), в том числе 13 часов на проведение промежуточного контроля.

В целом же согласно учебному плану дисциплины на самостоятельную работу отводится от 45% до 89% часов от их общего количества, предусмотренного для изучения дисциплины.

Целью самостоятельной работы студентов по данной дисциплине является:

1) освоение студентами налогового законодательства РФ в целом;

2) изучение студентами общих правил исполнения налогоплательщиками обязанности по уплате налогов и сборов;

3) изучение системы налогового контроля;

4) изучение организации и методики проведения налоговых проверок;

5) изучение мер налоговой, административной и уголовной ответственности за совершение налоговых правонарушений;

6) формирование сознательного отношения налогоплательщика к его обязательствам перед государством в части уплаты налогов и сборов;

7) пополнение знаний в области налогообложения с учетом изменяющегося законодательства.

Овладение теоретическим материалом и навыками налоговых расчетов по дисциплине «Организация и методика проведения налоговых проверок» позволит применять полученные знания в практике финансовой работы и способствовать изучению последующих дисциплин.

Самостоятельная работа студентов осуществляется по следующим направлениям:

- подготовка к практическим занятиям;
- выполнение студентами заочной формы обучения контрольной работы (9 семестр).

Темы контрольной работы, а также требования к ее оформлению изложены в соответствующих методических указаниях.

Подготовка к практическим занятиям осуществляется студентом самостоятельно в соответствии с методическими указаниями и включает в себя:

- изучение теоретических вопросов, предназначенных к рассмотрению и обсуждению на практических занятиях;
- решение практических задач.

2. Методические указания для выполнения самостоятельной работы при изучении дисциплины.

Тема 1. Общие правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов

Организационно-методический материал

Возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога или сбора устанавливает, что обязанность по уплате налога или сбора возникает по основаниям, предусмотренным НК РФ (ст. 44 НК РФ). В частности, таким основанием является получение дохода, прибыли в результате реализации товара (работ, услуг).

Этой же статьей предусмотрено, что обязанность по уплате налога или сбора прекращается в связи:

- 1) с уплатой налога;
- 2) со смертью физического лица – налогоплательщика или с объявлением его умершим. Задолженность по налогам погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества;
- 3) в связи с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетом;
- 4) в связи с возникновением иных обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате соответствующего налога или сбора.

В общем виде последовательность исполнения обязанности по уплате налогов и сборов реализуется в следующей последовательности.

Налогоплательщик исчисляет налоговую базу по конкретному налогу, учитывая при этом налоговый период. Затем налогоплательщик исчисляет налог, применяя налоговые ставки и льготы, предусмотренные по налогу. Далее налогоплательщик в установленном порядке и в установленные сроки перечисляет налог в бюджет, исполняя тем самым свою обязанность по уплате налогов и сборов, установленную действующим законодательством (ст. 52–56 НК РФ).

При неисполнении налогоплательщиком своей обязанности по уплате налогов в действие вступает процедура принудительного взыскания налога с учетом начисленных штрафов, пени.

Таким образом, и в такой последовательности реализуется общая процедура уплаты налогов и сборов или их принудительное взыскание.

При изучении темы следует уделить внимание вопросу определения налогового периода. Как правило, налоговый период связан с календарным годом. Поэтому для определения налогового периода важно учитывать продолжительность деятельности налогоплательщика, может осуществлять свою деятельность в течение периода времени, превышающего календарный год с момента своей государственной регистрации, в течение периода времени, меньшего по сравнению с календарным годом. Определение налогового периода регулируется ст. 55 «Налоговый период» НК РФ.

На практике может сложиться ситуация, при которой налогоплательщик обязанность по уплате налогов и сборов не исполняет, либо не может ее исполнить по объективным причинам.

В этом случае в зависимости от конкретности ситуации в действие вступают ст. 46–51 НК РФ.

Однако изначально налоговые органы направляют в адрес должника по налогам и сборам требование об уплате налогов и сборов, в котором указываются величина задолженности по налогам и сборам, сроки исполнения уплаты налога или сбора по закону, сроки исполнения требования, а также меры по взысканию задолженности и состав обеспечительных мер. Порядок предъявления требования изложен в главе 10 НК РФ «Требование об уплате налога и сбора».

При необходимости налоговые органы применяют в отношении налогоплательщика-должника обеспечительные меры по погашению задолженности по налогам и сборам. В составе этих обеспе-

чительных мер Налоговым кодексом предусмотрены: залог имущества должника или третьих лиц, поручительство третьих лиц, начисление пени, приостановление операций по счетам в банке, наложение ареста на имущество должника.

Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов условия их применения устанавливаются главой 11 НК РФ «Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов».

Таким образом, и в такой последовательности происходит исполнение обязанности налогоплательщика по исполнению своей обязанности по уплате налогов и сборов.

Вопросы для самоконтроля освоения темы:

1. Возникновение и прекращение обязанности по уплате налогов и сборов.
2. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов.
3. Исполнение обязанности налогов и сборов при ликвидации и реорганизации юридического лица.
4. Исполнение обязанности по уплате налогов безвестно отсутствующего или недееспособного физического лица.
5. Порядок взыскания налогов и сборов за счет денежных средств и иного имущества налогоплательщика.
6. Порядок исчисления налогов.
7. Налоговая база, порядок ее исчисления.
8. Налоговая ставка.
9. Сроки и порядок уплаты налогов и сборов.
10. Изменение срока уплаты налога, сбора, штрафа пени.
11. Требование об уплате налогов и сборов, его содержание и порядок предъявления.
12. Обеспечение обязанности исполнения по уплате налогов и сборов: залог имущества, поручительство, пени, арест имущества, приостановление операций по счетам в банках.
13. Налоговая декларация: ее содержание, внесение изменений в налоговую декларацию и порядок ее предоставления.

Тема 2. Налоговый контроль

Организационно-методический материал

Налоговый контроль представляет собой:

- систему обязательных процедур соблюдения законодательства о налогах и сборах;
- специальный способ обеспечения законности в налоговых отношениях.

Эти процедуры и способы регламентируются гл. 14 НК РФ «Налоговый контроль» (ст. 82–105 НК РФ) и реализуются уполномоченными органами на всех стадиях финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков.

Согласно ст. 82 НК РФ **налоговым контролем** признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ РФ. Из этого смысла налогового контроля, заложенного в Налоговый кодекс РФ, вытекает, что основной целью налогового контроля является предупреждение и выявление налоговых правонарушений, а также привлечение к ответственности лиц, нарушивших налоговое законодательство.

Эта цель достигается путем решения следующих задач:

- улучшение взаимодействия и координации деятельности контрольных органов в Российской Федерации;
- проверка выполнения финансовых обязательств перед государством и муниципальными образованиями со стороны организаций и физических лиц;
- проверка целевого использования налоговых льгот;
- пресечение и профилактики правонарушения в налоговой сфере.

В широком смысле налоговый контроль – это совокупность мер государственного регулирования, обеспечивающих в целях осуществления эффективной государственной финансовой политики экономическую безопасность Российской Федерации и соблюдение государственных и муниципальных фискальных интересов.

В узком смысле налоговый контроль – это контроль государства в лице уполномоченных органов за законностью и целесообразностью действий в процессе введения, уплаты или взимания налогов и сборов.

Состав субъектов налогового контроля делится на две больших группы, а именно:

- плательщики налогов и сборов, налоговые агенты, а также иные лица, приравненные к ним;
- уполномоченные органы.

Каждая из перечисленных групп обладает правами и обязанностями, которые зафиксированы в Налоговом кодексе РФ.

В общем виде налоговый контроль осуществляется через процессуальные процедуры, которые представляют собой конкретные приемы, средства и способы, применяемые при выполнении контрольных функций.

В соответствии со ст. 82 НК РФ налоговый контроль проводится уполномоченными должностными лицами налоговых органов в пределах их компетенции посредством:

- постановки на налоговый учет;
- декларирования налогоплательщиком исчисленных им и подлежащих уплате в бюджет налогов и сборов;
- проведения налоговых проверок;
- получения от налогоплательщиков и лиц, приравненных к письменным ним, объяснений;
- и т. д.

Основными формами налогового контроля являются налоговые проверки. Налоговым кодексом РФ предусмотрены два вида налоговых проверок: камеральная и выездная. Порядок их организации и проведения будут детально рассмотрены

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

- требовать от налогоплательщика или налогового агента документы, служащие основаниями для исчисления и уплаты налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов;
- при проведении налоговых проверок у налогоплательщика или налогового агента производить выемку документов в тех случаях, когда есть достаточные основания полагать, что документы могут быть 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 про-

веркой, 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.

Вопросы для самоконтроля освоения темы

1. Что такое налоговый контроль? Изложите его определение, а также цель и общий порядок его проведения.

2. Перечислите цели, которые достигаются с помощью проведения налогового контроля.

3. Перечислите элементы налогового контроля и их состав. Изложите определение каждого из элементов и их содержание.

4. Назовите основные формы налогового контроля и их состав.

5. Перечислите субъектов налогового контроля, изложите их права и обязанности.

6. Изложите порядок постановки налогоплательщика на налоговый учет.

7. Перечислите основные мероприятия налогового контроля и дайте краткую характеристику каждого из них.

8. Изложите цель и порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщика.

9. Изложите цель и порядок проведения осмотра территорий и помещений налогоплательщика.

10. Изложите основания и порядок истребования документов у налогоплательщика.

11. Изложите основания и порядок выемки документов у налогоплательщика.

12. Изложите основания, цель и порядок проведения экспертизы первичных и учетных документов налогоплательщика.

13. Перечислите состав дополнительных мероприятий налогового контроля и изложите основания и порядок их проведения.

Тема 3. Налоговая декларация

Организационно-методический материал

Налоговая декларация является одной из форм налогового контроля, предусмотренной НК РФ.

Согласно ст. 80 НК РФ **налоговая декларация** – это письменное заявление или заявление в электронном виде налогоплательщика (налогового агента) об объектах налогообложения, полученных доходах, 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.

Публичность декларирования перечисленной информации возлагает на налогоплательщика всю полноту ответственности за ее достоверность.

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**.

При формировании налоговой декларации налогоплательщиком могут быть допущены ошибки, не отражены или отражены не полностью сведения об объектах налогообложения и соответствен-

но 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.

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

Налоговая декларация, в которую были внесены уточнения и изменения, вследствие обнаруженных налогоплательщиком ошибок, неотраженных сведений или отраженных не полностью, называется *уточненной декларацией*.

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 Налогового кодекса РФ, касающиеся освобождения от ответственности, применяются также в отношении налоговых агентов при представлении ими уточненных расчетов.

Вопросы для самоконтроля освоения темы

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 4. Общие положения по организации и проведению налоговых проверок

Организационно-методический материал

Согласно ст. 82 Налогового Кодекса РФ налоговые проверки являются одной из форм налогового контроля и считаются его основной формой. В общем виде налоговую проверку определяется как вид деятельности налоговых органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, 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 п.п. 2 п. 1 ст. 31, ст. 87 Налогового Кодекса 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 Кодексом.

Налоговым Кодексом РФ (ст. 87) предусмотрены два вида налоговых проверок камеральные и выездные. С 2012 г. в Налоговый Кодекс введен новый вид налоговых проверок – проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Их целью является контроль за правильностью исчисления и уплаты налогов при трансфертном ценообразовании.

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.

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.

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

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.).

Проведение налоговых проверок предполагает и требует определенной систематизации. С этой целью Приказом ФНС РФ от 30.05.07 № ММ-3-06/333@ утверждена Концепция системы планирования выездных налоговых проверок. Ее цель – создание единой системы планирования налоговых проверок, повышения налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков.

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.

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.

В рассматриваемую Концепцию заложены критерии, которые позволят налогоплательщику самостоятельно провести оценку рисков проведения в отношении них налоговой проверки, а именно:

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 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.

Вопросы для самоконтроля освоения темы

1. Перечислите цели и задачи налоговых проверок.

2. Перечислите виды налоговых проверок и дайте их определение.

3. Изложите содержание концепции системы планирования налоговых проверок.

4. Перечислите критерии оценки рисков и вероятности проведения налоговых проверок.

5. Изложите порядок применения каждого из критериев оценки риска и вероятности проведения налоговой проверки

Тема 5. Организация и порядок проведения камеральной налоговой проверки

Организационно-методический материал

В соответствии со ст. 88 Налогового кодекса 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.

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 «Участие свидетеля»;

- истребовать документы о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте – основание ст. 93 «Истребование документов при проведении налоговой проверки», ст. 93.1 «Истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках»;

- провести экспертизу документов – основание ст. 95 «Экспертиза»;

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

- привлечь переводчика – основание ст. 97 «Участие переводчика»;

- при необходимости привлечь понятых – основание ст. 98 «Участие понятых».

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.

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.

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.

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 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. 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.

НК РФ не обязывает налоговые органы составлять акты камеральных проверок, но и не запрещает этого.

Вопросы для самоконтроля освоения темы

1. Дайте определение камеральной проверки. Общий порядок проведения камеральной проверки.
2. Последовательность действий налоговых органов при проведении камеральной налоговой проверки.

3. Этапы проведения камеральной налоговой проверки, их содержание.

4. Камеральная налоговая проверка на стадии сдачи налоговой отчетности.

5. Камеральная налоговая проверка после сдачи налоговой отчетности.

6. Порядок оформления результатов камеральной налоговой проверки.

Тема 6. Организация и проведение выездной налоговой проверки

Организационно-методический материал

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

Выездная налоговая проверка на основании решения руководителя налогового органа. Решение о проведении выездной налоговой проверки организации, отнесенной к категории крупнейших налогоплательщиков, выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика.

Решение о проведении выездной налоговой проверки должно содержать следующие сведения:

- полное и сокращенное наименования налогоплательщика;
- предмет проверки, то есть налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке;
- периоды, за которые проводится проверка;
- должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам.

Предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Иные документы, представленные плательщиком в налоговую инспекцию, включая и бухгалтерскую отчетность, объектами выездной проверки не являются, и рассматриваются только как источники информации.

Целью выездной налоговой проверки является осуществление контроля за соблюдением налогоплательщиком законодатель-

ства о налогах и сборах, а также документальное подтверждение налоговыми органами фактов выявленных налоговых правонарушений и отражение их в акте выездной налоговой проверки.

Период проверки – период времени, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Налоговые органы не вправе:

- проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период;
- проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года.

Продолжительность выездной налоговой проверки не может превышать двух месяцев. Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке.

Однако при определенных обстоятельствах указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях – до шести месяцев.

Выездная налоговая проверка по решению руководителя налогового органа или его заместителя может быть приостановлена для совершения следующих действий:

- 1) истребования документов или иной информации в соответствии с п. 1 ст. 93.1 Налогового кодекса РФ;
- 2) получения информации от иностранных государственных органов;
- 3) проведения экспертиз;
- 4) перевода на русский язык документов, представленных проверяемым налогоплательщиком на иностранном языке.

После совершения перечисленных действий проверка возобновляется.

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

Налоговый кодекс РФ не допускает повторной налоговой проверки ранее уже проверенного налогового периода. Однако в отдельных случаях такая проверка может быть проведена. В частности, повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться:

1) вышестоящим налоговым органом – в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;

2) налоговым органом, ранее проводившим проверку, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) – в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного.

Ознакомление должностных лиц налоговых органов с подлинниками документов допускается только на территории налогоплательщика, за исключением случаев проведения выездной налоговой проверки по месту нахождения налогового органа, а также случаев, предусмотренных ст. 94 Налогового Кодекса РФ.

При необходимости, уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить **инвентаризацию** имущества налогоплательщика, а также производить осмотр производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, в порядке, установленном **ст. 92 НК РФ**.

При наличии у должностных лиц, осуществляющих выездную налоговую проверку, достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов в порядке, предусмотренном **ст. 94 НК РФ**.

В последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющий обязан составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику или его представителю.

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.

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.

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, а также 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 – снабженческо-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);

➤ 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.

Результатом проведения выездной налоговой проверки могут быть:

➤ справка – в случае отсутствия у налогоплательщика нарушений налогового законодательства;

➤ акт – в случае выявления у налогоплательщика нарушений налогового законодательства.

Вопросы для самоконтроля освоения темы

1. Определение выездной проверки и общие правила ее проведения.

2. Перечислите ограничения по проведению выездной налоговой проверки.

3. Перечислите этапы планирования выездной налоговой проверки их содержание.

4. Изложите порядок и критерии отбора налогоплательщиков для включения их в план проведения выездных налоговых проверок.

5. Изложите права и обязанности налоговых органов при проведении выездной налоговой проверки.

6. Изложите права и обязанности налогоплательщиков при проведении выездной налоговой проверки.

7. Продолжительность проведения выездной налоговой проверки, условия и порядок изменения сроков ее проведения.

8. Порядок вынесения решения по результатам проведения выездной налоговой проверки.

Тема 7. Проверка правильности исчисления и перечисления в бюджет налога на добавленную стоимость и акцизов.

Организационно-методический материал

Налог на добавленную стоимость (НДС) и акцизы относятся к составу косвенных налогов и имеют одинаковую конструкцию. Кроме этого у них во многом совпадает и режим их применения.

Однако между ними есть и серьезные различия. В частности, к ним относятся:

➤ продолжительность налогового периода: у НДС – 3 месяца, у акцизов – 1 месяц;

➤ обложению НДС подвергается вся товарная масса, находящаяся в обороте на рынке, обложению акцизами – четко определенный, зафиксированный в Налоговом кодексе, перечень товаров;

➤ при исчислении НДС применяется один тип налоговой ставки, которая имеет три различных значения, связанных с определенными группами товаров;

➤ при исчислении акцизов применяются несколько различных видов акцизных ставок;

➤ исчисление НДС основано на применении 4 видов налоговых баз;

➤ при исчислении акцизов в качестве базы используется объемные показатели, характеризующие торговые операции по подакцизным товарам, но имеющие различные единицы измерения.

Тем не менее, налоговые проверки НДС и акцизов имеют общие принципы и подходы. При их самостоятельном изучении следует руководствоваться следующими направлениями.

В целом проверка правильности исчисления и уплаты в бюджет НДС и акцизов осуществляется по следующим основным направлениям:

➤ своевременность представления деклараций в налоговые органы;

➤ правильность предоставления освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС;

- правильность заполнения форм отчетности по налогу на добавленную стоимость акцизам;
- правильность применения налоговых и акцизных ставок;
- правильность и обоснованность применения освобождения от налогообложения;
- правильность исчисления баз, облагаемых НДС и/или акцизами;
- соблюдение порядка и обоснованности применения вычетов по НДС и акцизам.

При проведении проверки косвенных налогов внимание проверяющих уделяется следующим моментам:

1) соответствие применяемого налогоплательщиком порядка исчисления и уплаты НДС и акцизов, заявленному в приказе об учетной политике;

2) наличие и обоснованность документов, предусматривающих освобождение налогоплательщика от обязанностей плательщика НДС;

3) наличие всех оправдательных (первичных) документов, порождающих обязанность исчислить и уплатить в бюджет НДС и/или акцизы, а также дающих право на применение налоговых вычетов;

4) правильность арифметических подсчетов итоговых сумм НДС и акцизов, подлежащих уплате в бюджет, зачету или возмещению из бюджета, отраженных налогоплательщиками в налоговых декларациях и принятых налоговым органом.

Учитывая, что НДС и акцизы предусматривают в своих конструкциях применение таких налоговых элементов как налоговые вычеты, предусматривающие возмещение части налогов и государственного бюджета, обоснованность и правомерность применения этих вычетов подлежит особо внимательной проверке, а именно:

- полноту представления налогоплательщиками документов для обоснования применения освобождения от налогообложения;

- наличие у налогоплательщиков документов (актов) об объемах выполненных работ и документов об источниках финансирования (оплаты) при подтверждении налоговыми органами правомерности применения льготы;

- соответствие учредительных документов организации статусу общественных организаций инвалидов при представлении

налоговым органом налоговой льготы в соответствии с подпунктом 2 пункта 3 ст. 149 НК РФ;

➤ наличие у налогоплательщика документов, указанных в постановлении Правительства Российской Федерации от 15.09.2000 № 688 «Об утверждении правил возмещения налога на добавленную стоимость, уплаченного по материальным ресурсам (выполненным работам, оказанным услугам) производственного назначения, используемым при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), реализуемых в рамках безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации», при подтверждении налоговым органом правомерности применения льготы в соответствии с п.п. 19 п. 2 ст. 149 Кодекса. Перечень документов, подтверждающих обоснованность такого освобождения, приведен в вышеуказанном подпункте.

При проверке правильности исчисления налоговой базы следует иметь в виду, что объектами налогообложения с 01.01.2001 являются операции, перечисленные в ст. 146 НК РФ. Поэтому проверке подлежат:

➤ сопоставимости отчетных показателей с соответствующими показателями предыдущего отчетного периода, соотношением их с данными бухгалтерской отчетности, а также с показателями налоговой отчетности по другим налогам;

➤ правильность определения периода реализации товаров (работ, услуг) в зависимости от принятой налогоплательщиком учетной политики в целях налогообложения. Обратите внимание, что дата выполнения строительно-монтажных работ для собственного потребления определяется как день принятия на учет соответствующего объекта, завершеного капитальным строительством;

➤ правильность применения понятия места реализации товаров (работ, услуг) в соответствии со статьей 148 Кодекса и полноту представления подтверждающих документов. Документами, подтверждающими место выполнения работ (оказания услуг) за пределами территории Российской Федерации, являются: контракт, заключенный с иностранными или российскими лицами; документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг).

Особое внимание уделяется в следующих случаях:

➤ единовременного представления ими к вычету значительных сумм НДС и\или акцизов, в том числе при введении в действие объектов капитального строительства;

➤ систематического представления налогоплательщиками по итогам налогового периода сумм налоговых вычетов, превышающих сумму, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения;

➤ сопоставимости показателей деклараций по налогу на добавленную стоимость аналогичным показателям предыдущих отчетных периодов с учетом сумм НДС, исчисленным по авансам и предварительным оплатам, поступившим в отчетном периоде;

➤ соотношениям показателей бухгалтерской отчетности и деклараций по налогу на добавленную стоимость.

Вопросы для самоконтроля освоения темы:

1. Перечислите объекты обложения НДС.
2. Изложите порядок расчета налоговых баз по объектам обложения НДС.
3. Перечислите величины налоговых ставок, применяемых при исчислении НДС.
4. Перечислите условия применения налоговых ставок НДС;
5. Изложите общий порядок расчета НДС и требования к нему.
6. Изложите общий порядок применения налоговых вычетов при исчислении к уплате НДС.
7. Перечислите основные разделы налоговой декларации по НДС и порядок их заполнения.
8. Перечислите состав подакцизных товаров.
9. Перечислите виды акцизных ставок.
10. Изложите общий порядок и требования при исчислении акциза к уплате в бюджет.
11. Изложите особенности исчисления акцизов.
12. Перечислите основные разделы налоговой декларации по акцизам и порядок их заполнения.

Тема 8. Организация и проведение проверки налогообложения доходов физических лиц (НДФЛ)

Организационно-методический материал

Согласно налоговому законодательству объектом обложения являются доходы физических лиц.

Совокупность доходов физических лиц разделена на несколько групп. Соответственно к каждому виду дохода применяется соответствующая налоговая ставка.

Например, доходы, полученные физическим лицом в виде заработной платы, а также в виде оплаты по договорам гражданско-правового характера облагаются по ставке 13%.

Доходы, полученные в виде дивидендов, с 1.01.2016 облагаются также по ставке 13%, но их содержание абсолютно иное по сравнению с заработной платой.

Для некоторых доходов установлены специальные налоговые ставки. По этим ставкам облагаются доходы, полученные:

- в виде дивидендов (налог удерживается по ставке 9%);
- в виде материальной выгоды, которая возникает при получении работником от организации займа или ссуды (налог удерживается по ставке 35%);
- от участия в конкурсах, играх и других мероприятиях, проводимых при рекламе товаров (налог удерживается по ставке 35%);
- работниками организации, которые не являются налоговыми резидентами Российской Федерации (с доходов таких лиц налог удерживается по ставке 30%).

Следует иметь в виду, что при налогообложении физических лиц в подавляющем большинстве случаев обязанность по исчислению, удержанию и перечислению налога в бюджет возлагается на источник выплаты такого дохода. Как правило, таким источником выступает работодатель и, следовательно, он выступает в качестве налогового агента. Учитывая, что налогообложение доходов физических лиц предусматривает применение налоговых вычетов, применяемые исключительно к доходам, полученным в виде заработной платы, то вся полнота ответственности за правильность, своевременность уплаты НДФЛ возлагается именно на налогового агента.

Не все доходы, полученные физическим лицом, включаются в налоговую базу. Исчерпывающий перечень доходов, выплачивае-

мых работникам, которые не облагаются налогом, приведен в ст. 217 НК РФ.

К таким доходам, в частности, относятся:

- суммы, выплачиваемые в пределах норм, установленных законодательством, в возмещение вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
- выходное пособие, выплачиваемое при увольнении работников;
- установленные действующим законодательством компенсации, выплачиваемые работникам при переезде на работу в другую местность;
- компенсации, выплачиваемые в связи с направлением работника в командировку (суточные в пределах установленных норм, оплата проезда и жилья и т. д.);
- и т. д.

Перечень доходов, приведенный в ст. 217 НК РФ, является «закрытым».

Сумма доходов, полученных работником организации, может быть уменьшена на налоговые вычеты.

Налоговый вычет – это твердая денежная сумма, уменьшающая доход работника при исчислении налога.

Вычеты бывают:

- стандартные;
- социальные;
- имущественные;
- профессиональные.

Как правило, организация может уменьшить доход работника на стандартные налоговые вычеты. С 01.01.2014 организация по заявлению работника может предоставлять также социальные и имущественные вычеты.

При исчислении налогооблагаемой базы работодатель должен руководствоваться следующими основными правилами:

1. Если доход выплачивается в натуральной форме (например, при выдаче заработной платы готовой продукцией), то налогом облагается стоимость имущества, по которой оно передается работникам, причем выручка от передачи работникам имущества облагается НДС. При этом стоимость имущества, переданного в счет выплаты тех или иных доходов (например, заработной платы, премии, дивидендов и т. д.), увеличивается на сумму НДС и акцизов (если

передаваемое имущество этими налогами облагается) (ст. 211 НК РФ).

2. Если работник покупает по сниженным ценам товары (работы, услуги) у организации, то налогом облагается разница между ценой таких товаров (работ, услуг), по которой они обычно продаются сторонним покупателям, и их стоимостью, которую оплатил работник. С указанной разницы налог исчисляется по ставке 13%.

3. Если работник получает от организации заем, то материальная выгода возникает при условии, что он уплачивает проценты за пользование денежными средствами по ставке, которая ниже 3/4 ставки рефинансирования Банка России (по займам, выданным в рублях) или 9% годовых (по займам, выданным в валюте).

Налог должен быть перечислен в бюджет не позднее того дня, в котором были получены наличные денежные средства на выплату дохода или сумма дохода была перечислена на банковский счет работника.

Налог перечисляется по месту постановки организации на налоговый учет.

Исходя из всего вышесказанного проверка правильности начисления, удержания и перечисления в бюджет НДФЛ сводится к следующим действиям:

1) проверка трудовых договоров, заключенных с физическими лицами, являющимися работниками организации или индивидуального предпринимателя;

2) проверка обоснованности начисления дохода физическим лицам во всех формах, в то числе и в натуральной, а также все прочие доходы, полученные у работодателя;

3) проверка обоснованности применения налоговых вычетов;

4) проверка полноты перечисления удержанного подоходного налога в бюджет;

5) проверка налоговой декларации.

Вопросы для самоконтроля освоения темы

1. Перечислите виды доходов физических лиц, которые являются объектами налогообложения.

2. Перечислите виды налоговых ставок, которыми облагаются доходы физических лиц и назовите виды доходов, к которым они применяются.

3. Изложите обязанности источника выплаты доходов физическому лицу как налогового агента.

4. Изложите виды налоговых вычетов, применяемых при исчислении НДФЛ.
5. Изложите порядок применения стандартных вычетов.
6. Изложите порядок применения имущественных вычетов.
7. Изложите порядок применения социальных вычетов.
8. Изложите порядок применения профессиональных вычетов.
9. Изложите порядок заполнения налоговой декларации и содержание ее основных разделов.

Тема 9. Проверка правильности исчисления и перечисления в государственные внебюджетные фонды страховых платежей.

Организационно-методический материал

При проверке правильности и своевременности перечисления обязательных страховых платежей налоговые органы должны учитывать состав их плательщиков. В общем виде таких плательщиков два вида:

- организации и индивидуальные предприниматели, применяющие наемный труд, то есть выплачивающие заработную плату;
- индивидуальные предприниматели, не применяющие наемный труд и соответственно не выплачивающие заработную плату.

При проверке источников выплаты доходов физическим лицам предметом проверки в первую очередь становится налоговая база, то есть обоснованность ее начисления.

В данном случае решаются следующие 4 задачи:

- 1) проверка правильности определения налоговой базы по ЕСН;
- 2) оценка правомерности использования льгот;
- 3) проверка соответствия применяемых тарифов их установленным величинам;
- 4) проверка правильности расчетов страховых взносов.

Проверка начисления обязательных страховых взносов индивидуальными предпринимателями, не применяющими наемный труд, проверка заключается в основном в правильности расчета.

Вопросы для самоконтроля освоения темы:

1. Перечислите государственные внебюджетные фонды, в которые осуществляются обязательные страховые платежи.
2. Кто признается плательщиком страховых взносов?
3. При каких условиях организации и индивидуальные предприниматели не являются плательщиками страховых взносов?
4. Какие доходы признаются объектами обложения страховыми взносами?
5. Входит ли в облагаемую базу оплата физическому лицу работодателем коммунальных услуг, содержания детей в дошкольных учреждениях?
7. Какие выплаты физическим лицам не входят в облагаемую базу?
8. Изложите порядок расчета обязательных страховых платежей индивидуальным предпринимателем, не применяющего наемный труд.

Тема 10. Проверка правильности исчисления и своевременности перечисления налога на прибыль

Организационно-методический материал

Это один из наиболее важных показателей финансовых результатов хозяйственной деятельности субъектов предпринимательства (организаций и предпринимателей), ради которого в основном и осуществляется предпринимательская деятельность. Налог на прибыль регулируется главой 25 НК РФ, которая называется «Налог на прибыль организаций». Согласно НК РФ налогоплательщиками налога на прибыль признаются:

- 1) российские организации;
- 2) иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации.
- 3) Организации, являющиеся ответственными участниками консолидированной группы налогоплательщиков, признаются налогоплательщиками в отношении налога на прибыль организаций по этой консолидированной группе налогоплательщиков.

При проверке налога на прибыль работники налоговых органов проверяют правильность исчисления налоговой базы по налогу на прибыль. Ст. 274 НК РФ налоговую базу по налогу на прибыль

определяет как денежное выражение подлежащей налогообложению прибыли. Она исчисляется нарастающим итогом с начала налогового периода. При этом учитываются только обоснованные и документально подтвержденные расходы. Обоснованными считаются экономически оправданные затраты в денежной оценке.

К доходам, учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль, относятся:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;
- внереализационные доходы.

Размер доходов определяется по первичным документам и документам налогового учета.

К доходам от реализации относятся:

- выручка от реализации продукции (работ, услуг) собственного производства;
- выручка от реализации ранее приобретенных товаров;
- выручка от реализации имущественных прав.

К внереализационным доходам относят поступления, не связанные с выручкой от реализации продукции (товаров, работ и услуг) по обычным видам деятельности организации. Например, к ним относятся:

- доходы от долевого участия в деятельности других предприятий;
- доходы от сдачи имущества в аренду;
- штрафы, пени и другие виды санкций за нарушение договорных обязательств, а также суммы возмещения причиненных убытков (если штрафы, пени и иные санкции за нарушение договорных обязательств признаны за должником или имеется вступившее в законную силу решения суда);
- безвозмездно полученное от других предприятий и организаций имущество;
- положительные курсовые разницы в виде валютных ценностей и требований, стоимость которых выражена в иностранной валюте;
- выявленные в отчетном году доходы прошлых лет.

В соответствии со ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выра-

жена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Поэтому важнейшим моментом налоговой проверки правильности начисления налога на прибыль является проверка наличия, достоверности и достаточности первичных документов.

Экономическую оправданность затрат фактически можно подтвердить только документами. При отсутствии некоторых документов, в которых, например, определяется и утверждается цена сделки или содержится информация о характере сделки, налоговые органы могут признать затраты налогоплательщика по сделке экономически необоснованными. В этой связи для подтверждения экономической обоснованности затрат большое значение имеет наличие письменного договора, а также при необходимости дополнительных соглашений к нему.

Затраты на производство и реализацию продукции классифицируются так:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации по амортизируемому имуществу;
- прочие расходы.

Перечень расходов, учитываемых в целях налогообложения, открытый, то есть налогоплательщик при определении налоговой базы по налогу на прибыль может учесть и другие расходы. Однако следует помнить, что любые расходы необходимо подтвердить документально и обосновать их экономическую целесообразность и непосредственное участие в производстве и реализации продукции и получении организацией прибыли.

Статья 270 Налогового кодекса РФ приводит перечень расходов, которые организация не вправе учитывать в целях налогообложения. Эти расходы можно классифицировать по следующим признакам.

Во-первых, инвестиционные расходы, то есть затраты организации по приобретению и созданию амортизируемого имущества.

Во-вторых, лимитируемые затраты, то есть затраты сверх пределов, установленных главой 25 НК РФ, например:

➤ представительские расходы, расходы на рекламу и служебные командировки в части, превышающей установленные ст. 264 НК РФ пределы;

➤ затраты на НИОКР, не давшие положительного результата;

➤ расходы по оплате государственному или частному нотариусу за нотариальное оформление документов сверх норм, утвержденных законом «О государственной пошлине», и другие аналогичные затраты;

➤ платежи за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду.

В-третьих, дополнительные виды выплат работникам, не предусмотренные ст. 255 НК РФ или трудовыми и коллективными договорами, например:

➤ материальная помощь работникам на приобретение или строительство жилья, а также на погашение кредита, выданного на эти цели;

➤ оплата дополнительно предоставляемых (сверх предусмотренных действующим законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей;

➤ надбавки к пенсиям и единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда;

➤ доплата стоимости питания работникам в столовых, буфетах, профилакториях и другие подобные затраты.

В-четвертых, расходы, не связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг), например:

➤ стоимость безвозмездно переданного имущества и расходы, связанные с этой передачей;

➤ стоимость имущества, переданного в качестве целевого финансирования;

➤ дивиденды, проценты по акциям или вкладам трудового коллектива;

➤ суммы добровольных членских взносов в общественные организации, союзы, ассоциации, а также суммы добровольных взносов на содержание этих общественных организаций;

➤ пени, штрафы, перечисляемые в бюджет и государственные внебюджетные фонды, а также другие санкции, взимаемые государственными организациями;

➤ суммы взносов в уставный (складочный) капитал, вклады в простое товарищество (совместную деятельность) и др.

Этапы проверки налога на прибыль следующие.

На первом этапе проверки сопоставляют показатели декларации по налогу на прибыль с показателями бухгалтерской отчетности и деклараций по другим налогам.

Второй этап налоговой проверки заключается в экономическом анализе декларации. Его цель – выяснить причины роста расходов и снижения доходов фирмы, если это явление имело место.

Вопросы для самоконтроля освоения темы

1. Налогоплательщики налога на прибыль.
2. Объект налогообложения, его составные элементы, порядок определения.
3. Порядок определения доходов и их классификация.
4. Доходы, не учитываемые при формировании налоговой базы.
5. Состав расходов, принимаемых для расчета прибыли.
6. Расходы, относимые к расходам на оплату труда.
7. Механизм учета амортизации для целей налогообложения.
8. Нормируемые расходы и порядок их учета для целей налогообложения.
9. Ставки налога на прибыль.
10. Налоговый период.
11. Состав декларации по налогу на прибыль, порядок ее заполнения.
12. Сроки предоставления налоговой декларации в налоговые органы, сроки уплаты налога на прибыль.

Тема 11. Проверка правильности исчисления и своевременности перечисления в бюджет водного налога

Организационно-методический материал

Водный налог является налогом, регулирующим пользование природными ресурсами. Водный налог установлен гл. 25.2 НК РФ и введен в действие с 1 января 2005 г. вместо действовавшей до этого платы за пользование водными объектами.

Плательщиками водного налога признаются организации и физические лица, осуществляющие специальное и (или) особое водопользование в соответствии с российским законодательством. Специальным водопользованием признается использование водных

объектов с применением сооружений, технических средств и устройств (при наличии лицензии).

Объектами обложения водным налогом являются следующие виды водопользования:

- забор воды из водных объектов;
- использование акватории водных объектов;
- использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;
- использование водных объектов для целей сплава древесины в плотях и кошелях.

Пользование водными ресурсами регулируется соответствующим законодательством и требует специального оформления. Поэтому проверка водного налога начинается с проверки документов, подтверждающих право налогоплательщика на соответствующее пользование водными ресурсами.

Однако следует иметь в виду, что установлен перечень видов водопользования, которые не признаются объектом налогообложения. Указанный перечень содержит 15 видов водопользования и является закрытым.

После того, как проведена проверка обоснованности пользования водными ресурсами, установлен вид их использования и соответственно определен объект обложения водным налогом, проверке подвергается расчет налоговой базы.

Налоговая база определяется отдельно по каждому конкретному водному объекту и виду водопользования. Если в отношении водного объекта установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется налогоплательщиком применительно к каждой налоговой ставке.

При заборе воды налоговая база определяется как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период.

При использовании акватории водных объектов (за исключением сплава древесины в плотях и кошелях) налоговая база определяется как площадь предоставленного водного пространства.

При использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики налоговая база определяется как количество произведенной за налоговый период электроэнергии.

При использовании водных объектов для целей сплава древесины в плотях и кошелях налоговая база определяется как произведение объема древесины, сплавляемой в плотях и кошелях за нало-

говый период в тысячах кубических метров, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100.

Размеры ставок водного налога установлены в рублях за единицу налоговой базы в зависимости от вида водопользования и различаются по экономическим районам, бассейнам рек, озерам и морям. Кроме того, при заборе воды учитывается экономический район, а также является ли водный объект поверхностным или подземным. В зависимости от определенных условий, например, при заборе воды сверх установленных лимитов возможно увеличение налоговых ставок.

Указанные в НК РФ ставки налога применяются при заборе воды в пределах установленных лимитов. При заборе воды сверх установленных лимитов предусмотрено увеличение ставок в 5 раз.

Налоговым периодом по водному налогу признается квартал.

Налог подлежит уплате не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (т. е. не позднее 20 апреля, 20 июля, 20 октября и 20 января).

Вопросы для самоконтроля освоения темы

1. Перечислите плательщиков водного налога
2. Перечислите объекты обложения водным налогом.
3. Изложите порядок и сроки уплаты водного налога.
4. Назовите налоговый период при исчислении водного налога.
5. Назовите виды и величины налоговых ставок.
6. Назовите виды использования водных ресурсов, при которых водопользователь не будет являться плательщиком водного налога.

Тема 12. Проверка правильности исчисления и своевременности перечисления налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ)

Организационно-методический материал

Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) – прямой федеральный налог, взимаемый с недропользователей.

НДПИ регулируется главой 26 НК РФ.

Плательщиками НДПИ признаются пользователи недр – организации (российские и иностранные) и индивидуальные предприниматели.

В Российской Федерации полезные ископаемые являются государственной собственностью, поэтому для их добычи необходимо получить разрешение и встать на учет в качестве плательщика (ст. 335 НК РФ). Поэтому одним из первых моментов, которые подвергаются проверке – наличие разрешительной документации и постановка на налоговый учет в соответствующем территориальном органе ФНС.

НДПИ уплачивается по месту нахождения участков недр, предоставленных в пользование.

Объектом налогообложения выступает добыча полезных ископаемых. В статье 337 НК РФ перечислены конкретные виды полезных ископаемых. Налоговой базой является стоимость добытых полезных кроме нефти, природного газа и угля. Для нефти, природного газа и угля налоговой базой является количество добытого полезного ископаемого. Добыча полезных ископаемых требует обоснования двух его характеристик:

- количество добытого полезного ископаемого;
- оценка его стоимости.

Порядок оценки количества добытого полезного ископаемого и оценка фиксируется в учетной политике недропользователя. Поэтому вторым моментом, который подлежит проверке, является проверка отражения в учетной политике порядка обоснования и оценки полезного ископаемого.

Кроме этого проверке также подлежит отражение и учет в расчете налоговой базы субвенций, выплачиваемых государством в адрес недропользователей.

Налоговые ставки установлены по видам полезных ископаемых и применяются в двух видах: твердые (для нефти, газа, газового конденсата и угля) и адвалорные (для всех остальных ископаемых). В отдельных случаях может применяться ставка, равная 0. В отношении нефти, газа и угля Налоговым кодексом предусмотрена возможность применения понижающих коэффициентов, если недропользователями выполняются условия, оговоренные в Налоговом кодексе.

Вопросы для самоконтроля освоения темы

1. Перечислите налогоплательщиков налога на добычу полезных ископаемых.

2. Порядок постановки на учет в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых.
3. Что является объектом налогообложения?
4. Что является налоговой для исчисления налога на добычу полезных ископаемых?
5. Порядок определения количества добытого полезного ископаемого.
6. Налоговый период.
7. Налоговая ставка.
8. Порядок исчисления и уплаты налога.
9. Назовите случаи и изложите порядок уменьшения суммы налога на добычу полезных ископаемых.
10. Изложите содержание разделов налоговой декларации и порядок ее заполнения.
11. Сроки уплаты налога.

Тема 13. Проверка правильности исчисления и перечисления в бюджет налогов при применении специальных налоговых режимов

Организационно-методический материал

Специальные налоговые режимы представляют собой особый, установленный НК РФ порядок определения элементов налогов, также освобождение от уплаты налогов и сборов при определенных условиях.

К специальным налоговым режимам в системе налогов РФ относятся следующие системы налогообложения:

- система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- упрощенная система налогообложения;
- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;

Спецификой специальных налоговых режимов является то, что их применение налогоплательщиками допускается только при соблюдении определенных условий. Эти условия выражаются в определенных экономических показателях, соблюдение величин которых и позволяет налогоплательщику применить один из вышеперечисленных специальных налоговых режимов.

Основные характеристики специальных налоговых режимов сводятся к следующим

Единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН) – это система налогообложения, предусмотренная к применению сельскохозяйственными товаропроизводителями, предусматривающая замену уплаты налога на прибыль организаций, НДС (за исключением налога, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ и ТК РФ) и налога на имущество организаций.

Однако индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату ЕСХН, уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством РФ.

Правила, предусмотренные главой 26.1 НК РФ «Система налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей», распространяются на крестьянские (фермерские) хозяйства, которыми признаются производители сельскохозяйственной продукции и выращивающие рыбу, ее переработку и реализующие эту продукцию, при условии, что в общем доходе доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и выращенной ими рыбы, составляет не менее 70%.

Не вправе перейти на уплату ЕСХН:

- 1) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров;
- 2) организации, имеющие филиалы или представительства.

Объектом налогообложения является разница между полученными доходами и произведенными расходами. Налоговым периодом является календарный год. Ставка налогообложения установлена в размере 6%.

Применение УСН организациями предусматривает замену уплаты налога на прибыль, налога на имущество организаций уплатой единого налога. Переход к упрощенной системе или возврат к общей системе налогообложения осуществляется налогоплательщиком добровольно в порядке, определенном кодексом.

Для индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, предусмотрена замена уплаты налога на доходы физических лиц, налога на имущество уплатой единого налога. Кроме этого налогоплательщики, применяющие УСН, не признаются плательщиками НДС, за исключением случаев уплачиваемого на таможне.

Однако налогоплательщики, применяющие УСН, производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством РФ.

Налогоплательщиками признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения и применяющие ее в порядке, установленном кодексом.

Применение УСН возможно при соблюдении определенных условий. Для индивидуальных предпринимателей таким условием ограничение по численности работающих.

Для организаций, имеющих право перейти на УСН, таких условий пять (ст. 346 НК РФ), а именно:

- доход от реализации за девять месяцев предыдущего года не превышает 45 млн. руб.;
- средняя численность работников не должна превышать 100 человек;
- стоимость амортизируемого имущества не должна превышать 100 млн. руб.;
- доля уставного капитала, принадлежащая юридическим лицам, не должна превышать 25%;
- нет филиалов и представительств.

Следует иметь в виду, что организациям, занимающимся определенными видами деятельности, переход на УСН запрещен законодательно.

Объектом налогообложения признаются:

- доходы;
- доходы, уменьшенные на величину расходов.

Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком.

В случае, если объектом налогообложения являются доходы, налоговая ставка устанавливается в размере 6%. В случае, если объектом обложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка устанавливается в размере 15%. Начиная с 1 января 2009 г. эта ставка может быть дифференцирована в пределах от 5 до 15% законами субъектов РФ.

Налогоплательщик вправе уменьшить полученные доходы на расходы, определенные НК РФ. Перечень расходов, на которые налогоплательщик имеет право уменьшить свой доход является четко определенным и поименован в ст. 346 НК РФ. Особый порядок установлен для расходов на приобретение основных средств.

Датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банке (кассовый метод). Расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты.

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года.

Сумма налога определяется налогоплательщиком самостоятельно. По итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму квартального авансового платежа исходя из ставки налога и фактически полученных доходов. Сумма налога уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемых за тот же период, но не более чем на 50%. Уплаченные авансовые платежи засчитываются в счет уплаты налога по итогам налогового периода.

Налогоплательщиками единого налога на вмененный доход являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории муниципального района, городского округа, при условии, что в указанных административно-территориальных образованиях этот налог введен.

НК РФ установлен перечень видов предпринимательской деятельности (п. 2 ст. 346.26 НК РФ), в отношении которых может применяться система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Единый налог на вмененный доход не применяется в случае:

- осуществления их в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом;

- осуществления их налогоплательщиками, отнесенными к категории крупнейших;

- если доля участия других организаций в организации, претендующей на применение единого налога на вмененный доход, превышает 25%;

- если среднесписочная численность работающих превышает 100 чел.;

- если деятельность осуществляется индивидуальным предпринимателем или организацией, перешедшими на упрощенную систему налогообложения на основе патента;

- учреждения образования, здравоохранения, социального обеспечения в части предпринимательской деятельности по оказа-

нию услуг общественного питания, если это является неотъемлемой частью процесса функционирования указанных учреждений.

Для налогоплательщиков, у которых место постановки на налоговый учет не совпадает с местом осуществления деятельности, подпадающей под налогообложение единым налогом на вмененный доход, установлена дополнительная обязанность по постановке на налоговый учет.

В данном случае единый налог на вмененный доход уплачивается в соответствии с нормативно-правовым актом того муниципального района, городского округа, на территории которого осуществляется соответствующий вид предпринимательской деятельности.

Объектом налогообложения ЕНВД признается вмененный доход налогоплательщика, т. е. потенциально возможный доход, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение указанного дохода.

Налоговой базой для исчисления суммы единого налога (ЕНВД) признается величина вмененного дохода, которая в общем виде рассчитывается как произведение базовой доходности по виду деятельности и физического показателя (кв. м, количество работников и т. д.). Исчисленная таким образом налоговая база может быть скорректирована на определенные коэффициенты.

Базовая доходность определяется в рублях и устанавливается на единицу физического показателя в месяц по каждому виду предпринимательской деятельности (п. 3 ст. 346.29 НК РФ).

Корректирующие коэффициенты базовой доходности – коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного условия на результат предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом (ЕНВД).

K_1 – устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор, учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в РФ в предшествующем периоде. Коэффициент-дефлятор определяется Минэкономразвития РФ по согласованию с Минфином РФ и ежегодно, не позднее 20 ноября, публикуется им в «Российской газете».

K_2 – корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, величину доходов, особенности места

ведения деятельности, площадь информационных полей электронных табло, наружной рекламы и иные особенности.

Корректирующий коэффициент K_2 устанавливается представительными органами муниципальных районов, городских округов, законодательными (представительными) органами государственной власти городов.

В случае применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход организацией или индивидуальным предпринимателем с момента государственной регистрации исчисление налога происходит с месяца, следующего за месяцем создания.

Ставка единого налога (ЕНВД) устанавливается в размере 15% величины вмененного дохода.

В соответствии с п. 2 ст. 346.32 НК РФ сумма единого налога (ЕНВД), исчисленная за налоговый период, уменьшается налогоплательщиками на сумму страховых взносов в государственные внебюджетные фонды. При этом сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50%.

Налоговая декларация по итогам налогового периода представляется в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода. Форма налоговой декларации и порядок ее заполнения утверждаются Минфином РФ.

Исходя из всего выше сказанного в отношении специфики специальных налоговых режимов, проверка обоснованности их применения и правильности исчисления налогов заключается в следующем:

- 1) проверка обоснованности перехода и применения специальных налоговых режимов;
- 2) проверка правильности исчисления налоговой базы;
- 3) проверка правильности исчисления и применения оснований для уменьшения налоговой базы;
- 4) проверка правильности определения и применения базовой доходности;
- 5) проверка правильности и обоснованности применения коэффициентов-дефляторов.

Вопросы для самоконтроля освоения темы

1. Изложите условия и порядок перехода к применению ЕСХН.

2. Изложите условия и порядок перехода к применению УСН.
3. Изложите условия прекращения применения ЕСХН и последствия такого прекращения с точки зрения уплаты и доплаты налогов.
4. Изложите условия прекращения применения УСН и последствия такого прекращения с точки зрения уплаты и доплаты налогов.
5. Перечислите состав налогоплательщиков, которые имеют право применить ЕСХН.
6. Изложите порядок обоснования налоговой базы.
7. Изложите порядок признания доходов и расходов при применении ЕСХН.
8. При каких видах деятельности переход на УСН не допускается?
9. Назовите перечень расходов, на которые налогоплательщик, применяющий УСН, имеет право уменьшить свой доход.
10. Перечислите налогоплательщиков, которые имеют право применить ЕНВД.
11. Условия применения ЕНВД.
12. Изложите порядок расчета налогооблагаемой базы при применении ЕНВД.
13. Что характеризует показатель «базовая доходность», используемый при расчете налогооблагаемой базы?
14. Какие коэффициенты могут применяться при корректировке налогооблагаемой базы и кем они утверждаются?
15. Порядок уплаты налогов по системе ЕНВД.
16. На какие суммы может быть уменьшен исчисленный ЕНВД?

Тема 14. Проверка правильности исчисления и перечисления в бюджет налога на игорный бизнес

Организационно-методический материал

Налог на игорный бизнес является одним из региональных налогов. Налоговым периодом признается календарный месяц.

Налогоплательщиками налога на игорный бизнес признаются организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса (ст. 365 НК РФ).

Объектами налогообложения признаются (п. 1 ст. 366 НК РФ):

- 1) игровой стол;

- 2) игровой автомат;
- 3) процессинговый центр тотализатора;
- 4) процессинговый центр букмекерской конторы;
- 5) п. приема ставок тотализатора;
- 6) п. приема ставок букмекерской конторы.

По каждому из объектов налогообложения налоговая база определяется отдельно как общее количество соответствующих объектов налогообложения (ст. 367 НК РФ).

Налоговые ставки могут устанавливаться законами субъектов Российской Федерации в определенных пределах (п. 1 ст. 369 НК РФ). В случае если ставки налогов не установлены законами субъектов Российской Федерации, Кодексом устанавливаются фиксированные ставки (п. 2 ст. 369 НК РФ).

Сумма налога исчисляется как произведение налоговой базы, установленной по каждому объекту налогообложения, и ставки налога, установленной для каждого объекта налогообложения (ст. 370 НК РФ).

Налоговая декларация за истекший налоговый период представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту регистрации объектов налогообложения, не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 2 ст. 270 НК РФ).

Проверка правильности исчисления и своевременности уплаты заключается в следующем:

- 1) проверка факта постановки на учет в налоговых органах объектов налогообложения;
- 2) проверка изменений состава объектов налогообложения в течение налогового периода;
- 3) проверка правильности исчисления налоговой базы с учетом возможного движения объектов налогообложения в течение налогового периода;
- 4) проверка правильности применения налоговых ставок;
- 5) проверка правильности заполнения налоговой декларации.
- 6) проверка своевременности и полноты уплаты налога.

Вопросы для самоконтроля освоения темы

1. Кто является налогоплательщиком налога на игорный бизнес?

2. Перечислите объекты обложения налогом на игорный бизнес.
3. Налоговая база по налогу на игорный бизнес.
4. Налоговый период.
5. Порядок исчисления и уплаты налога на игорный бизнес.
6. Порядок и сроки уплаты на игорный бизнес.
7. Состав разделов налоговой декларации и порядок ее заполнения.

Тема 15. Проверка правильности исчисления и перечисления в бюджет транспортного налога

Организационно-методический материал

Транспортный налог установлен Налоговым кодексом и вводится в действие законами субъектов Федерации. После принятия законов субъектами Федерации транспортный налог становится обязательным и уплачивается на территории соответствующего субъекта Федерации.

Законодательные органы субъекта Российской Федерации при принятии региональных законов о транспортном налоге устанавливают:

- конкретную ставку налога (на основе базовой ставки налога);
- порядок и сроки уплаты налога.

Помимо этого при установлении налога законами субъектов Федерации могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками.

Плательщиками налога являются организации и физические лица, на которых зарегистрированы транспортные средства, являющиеся объектом обложения.

Объектом налогообложения признаются наземные транспортные средства, яхты, парусные суда, катера, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные транспортные средства, воздушные транспортные. Однако следует иметь в виду, что не все транспортные средства являются объектом налогообложения.

Налоговая база, согласно ст. 359 НК РФ, определяется на основе технических характеристик, характерных для каждого вида транспортного средства.

Налоговым периодом признается календарный год.

Отчетными периодами для налогоплательщиков, являющихся организациями, признаются первый квартал, второй квартал, третий квартал. При установлении налога законодательные (представительные) органы субъектов Федерации вправе не устанавливать отчетные периоды.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Федерации на основе базовых ставок, указанных в ст. 361 НК РФ. Допускается дифференциация налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом количества лет, прошедших с года выпуска транспортных средств и (или) их экологического класса.

Порядок исчисления и сроки уплаты налога, авансовых платежей содержатся в ст. 362 и 363 НК РФ. Организации самостоятельно исчисляют налог и авансовые платежи по налогу на основании данных технических паспортов транспортных средств и свидетельств о государственной регистрации транспортных средств. Авансовые платежи уплачиваются по истечении каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения налоговой базы и налоговой ставки.

При расчете налога указывается количество месяцев владения транспортным средством, в течение которых было зарегистрировано транспортное средство на налогоплательщика. Если в течение года произошла регистрация или снятие с учета транспортного средства, то сумма налога определяется с учетом коэффициента, равного отношению числа полных календарных месяцев, в течение которых транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к 12. Месяц регистрации и месяц снятия с учета принимаются за целый месяц.

Исходя из специфики и смысла транспортного налога, проверка правильности его исчисления и своевременности уплаты заключается в следующем:

1. проверка наличия объектов налогообложения в составе основных средств их наличие при декларировании к уплате суммы налога;
2. проверка правильности расчета налоговой базы, в том числе:
 - 2.1. обоснованность применения коэффициента, учитывающего время владения транспортным средством в течение налогового период;

2.2. проверка документов и их достоверность при смене силового агрегата у транспортного средства;

2.3. проверка правильности расчета времени и соответственно уплаты транспортного налога в случае его угона.

3. проверка правильности применения налоговых ставок;

4. проверка правильности заполнения налоговой декларации.

Вопросы для самоконтроля освоения темы

1. Плательщики транспортного налога.

2. Объект налогообложения.

3. Порядок расчета транспортного налога.

4. Порядок регулирования транспортного налога.

5. Порядок уплаты транспортного налога физическими лицами.

6. Порядок уплаты транспортного налога организациями и индивидуальными предпринимателями.

7. Налоговый период и отчетный периоды.

8. Порядок исчисления суммы налога и сумм авансовых платежей по налогу, порядок и сроки уплаты налога.

9. Состав налоговой декларации по транспортному налогу и порядок ее заполнения.

Тема 16. Проверка правильности исчисления и перечисления в бюджет налога на имущество организаций

Организационно-методический материал

Законодательные основы налогообложения имущества организаций закреплены главой 30 НК РФ и законами субъектов Российской Федерации. При введении налога на территории соответствующего субъекта Федерации региональные органы власти определяют налоговую ставку в пределах, установленных Налоговым кодексом, порядок и сроки уплаты налога. Региональным органам власти также дано право предоставления дополнительных налоговых льгот помимо тех, которые предусмотрены на федеральном уровне.

Плательщиками налога являются организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со ст. 374 НК РФ.

Объектом обложения для российских организаций и иностранных организаций, осуществляющих деятельность в России через постоянные представительства, признается движимое и не-

движимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств.

Налоговым периодом признается календарный год.

Отчетными периодами являются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налоговая база в соответствии со ст. 375 НК РФ определяется как среднегодовая стоимость имущества.

Ставка налога устанавливается законами субъектов Федерации и не может превышать 2,2%. Допускается дифференциация ставок налога в зависимости от категории налогоплательщиков и (или) имущества.

Налоговые льготы предусмотрены ст. 381 НК РФ в виде полного освобождения от уплаты отдельных категорий плательщиков и некоторых видов имущества, находящихся на балансе налогоплательщика.

Региональным органам власти предоставлено право устанавливать дополнительные льготы, перечень которых в случае их установления, должен быть приведен в соответствующем региональном Законе.

Порядок исчисления и сроки уплаты налога, авансовых платежей определены ст. 382, 383 НК РФ.

Налог и авансовые платежи уплачиваются в сроки, установленные региональными органами власти.

Региональным органам власти предоставлено право освобождать отдельные категории плательщиков от уплаты авансовых платежей в течение года.

Налоговые расчеты по авансовым платежам предоставляются не позднее 30 календарных дней с даты окончания соответствующего отчетного периода, а налоговая декларация – не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Суммы платежей по налогу подлежат зачислению в доходы бюджетов субъектов Федерации.

Проверка налога на имущество организаций заключается в следующем:

1) проверка отражения в бухгалтерском учете имущества организации, являющегося объектом налогообложения;

2) проверка правильности начисления амортизации и проверка соответствия этого порядка порядку, отраженному в учетной политике организации;

- 3) проверка правильности начисления авансовых платежей по налогу;
- 4) проверка правильности заполнения декларации по налогу.

Вопросы для самоконтроля освоения темы

1. Что является объектом налогообложения для налога на имущество организаций?
2. Что является налоговой базой для налога на имущество организаций?
3. Порядок определения налоговой базы.
4. Налоговый и отчетный период?
5. Льготы по налогу на имущество организаций.
6. Порядок исчисления авансовых платежей по налогу на имущество.
7. Порядок исчисления суммы налога на имущество для уплаты в бюджет.
8. Особенности исчисления налога на имущество обособленных подразделений организации.

Тема 17. Налог на землю

Организационно-методический материал

Плательщиками земельного налога являются как физические, так и юридические лица, которые обладают земельными участками, являющимися объектами обложения, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения. На основании п. 2 ст. 8 ГК РФ эти права возникают с момента государственной регистрации. Следовательно, наличие документов о государственной регистрации прав является основанием для взимания земельного налога.

Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды. Арендаторы уплачивают за землю, переданную им в аренду, арендную плату.

Объектом налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (в пределах городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), на территории которого введен налог.

Не признаются объектом налогообложения:

1. Земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством Российской Федерации.

2. Земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, занятые особо ценными объектами культурного наследия народов Российской Федерации, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия.

3. Земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд.

4. Земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, в пределах лесного фонда.

5. Земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда, за исключением земельных участков, занятых обособленными водными объектами.

Налоговой базой является кадастровая стоимость земельных участков, которая определяется в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации.

Кадастровая стоимость земельных участков определяется по результатам проведения государственной кадастровой оценки земель. Сведения о стоимости земельных участков содержатся в государственном кадастре недвижимости.

В отношении земельных участков, находящихся в общей долевой собственности, налоговая база устанавливается пропорционально их доле в общей долевой собственности. Если земельный участок находится в общей совместной собственности, то налоговая база определяется в равных долях для каждого собственника.

Налоговая ставка определяется в процентах к кадастровой стоимости участка.

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований.

Допускается установление дифференцированных ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка.

Налоговым периодом по земельному налогу признается календарный год, отчетными периодами I, II и III кварталы календарного года.

Земельный налог и авансовые платежи по нему подлежат уплате в порядке и сроки, которые установлены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований. При этом, как определено п. 1 ст. 397 НК РФ, срок уплаты земельного налога организациями и индивидуальными предпринимателями не может быть установлен ранее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Организации и индивидуальные предприниматели исчисляют сумму налога (авансовых платежей) самостоятельно. Физические лица уплачивают земельный налог на основании налогового уведомления, направляемого налоговыми органами.

Налогоплательщики, имеющие право на налоговые льготы, должны представить документы, подтверждающие такое право, в налоговые органы по месту нахождения земельного участка.

Налоговая декларация представляется налогоплательщиками не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Проверка правильности исчисления налога на землю заключается в следующем:

- 1) проверка правоустанавливающих документов на земельный участок;
- 2) проверка правильности определения налоговой базы, то есть площади земельного участка;
- 3) проверка правильности расчета и своевременности уплаты авансовых платежей, если они предусмотрены местным законодательством;
- 4) проверка правильности и обоснованности применения коэффициента, учитывающего время владения земельным участком в течение налогового периода;
- 5) проверка правильности и своевременности применения корректирующих коэффициентов при использовании земельного участка для жилищного строительства:
 - б) проверка правильности заполнения налоговой декларации.

Вопросы для самоконтроля освоения темы

1. Налогоплательщики земельного налога.
2. Объект налогообложения земельным налогом.

3. Порядок определения налоговой базы.
4. Налоговый и отчетный порядок.
5. Налоговые ставки земельного налога.
6. Порядок исчисления, уплаты земельного налога и авансовых платежей по налогу.
7. Состав налоговой декларации и порядок ее заполнения.

Тема 18. Оформление результатов налоговой проверки

Организационно-методический материал

Результаты налоговой проверки оформляются соответствующим документом. Этот документ может быть представлен в виде справки или акта.

В случае проведения камеральной налоговой проверки результаты проверки могут быть оформлены в виде справки или акта. В этом случае налоговое законодательство не предусматривает жесткое требование в виде оформления результатов налоговой проверки в виде какого-либо документа. Это объясняется тем, что камеральной проверке, как правило, подвергаются все налогоплательщики в момент сдачи ими деклараций и отчетности в налоговые органы.

Как правило, в случае проведения камеральной проверки заключительный документ может быть оформлен только в том случае, если в ходе этой проверки к налогоплательщику со стороны налоговых органов возникали вопросы по содержанию его налоговой отчетности.

При проведении выездной налоговой проверки составление заключительного документа обязательно.

Если в ходе проверки установлено отсутствие нарушений налогового законодательства, то налогоплательщику выдается об этом справка и на этом проверка считается законченной.

Если в результате выездной налоговой проверки выявлены факты нарушения налогового законодательства, то в этом случае последовательность действий налоговых органов следующая:

- 1) в момент завершения действий по проведению выездной налоговой проверки налогоплательщику об этом выдается справка с соблюдением процедур, предусмотренных налоговым законодательством;

- 2) через 2 недели налоговые органы выдают налогоплательщику акт с указанием допущенных им нарушений налогового зако-

нодательства, а также последствий этих нарушений в виде доначисленных налогов и штрафных санкций;

3) акт передается под роспись лично налогоплательщику или его законному представителю, либо отправляется ему по почте.

Вопросы для самоконтроля освоения темы:

1. Порядок оформления результатов камеральной налоговой проверки;

2. Порядок оформления результатов выездной налоговой проверки;

3. Содержание справки, выдаваемой налогоплательщику по окончании выездной налоговой проверки.

4. Процедура предоставления справки налогоплательщику.

5. Содержание акта, выдаваемого налогоплательщику по результатам проведения налоговой проверки.

6. Процедура передачи акта налогоплательщику.

Тема 19. Обжалование актов налоговых органов по результатам проведенной налоговой проверки, а также действий или бездействий должностных лиц налоговых органов

Организационно-методический материал

Налогоплательщик имеет право обжаловать и оспорить в судебном порядке содержание акта, составленного по результатам проведенной налоговой проверки.

В общем виде последовательность действий следующая:

1) обсуждение содержания акта в присутствии начальника территориального налогового органа;

2) подача заявления в суд с исковым требованием об отмене акта выездной налоговой проверки.

В период спора между налоговыми органами и налогоплательщиком налоговые органы имеют право через суд применить по отношению к налогоплательщику обеспечительные меры в виде ограничений имущественных прав.

Вопросы для самоконтроля освоения темы:

1. Изложите порядок обжалования акта, выданного налогоплательщику по результатам налоговой проверки.
2. Изложите порядок судебного обжалования результатов налоговой проверки.
3. Изложите порядок применения налоговыми органами обеспечительных мер.

Тема 20. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение

Организационно-методический материал

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.

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 правонарушение 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 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.

При установлении факта налогового правонарушения во внимание принимаются обстоятельства, формирующие степень тяжести 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%.

Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных статьями 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 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. 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.

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.

Вопросы для самоконтроля освоения темы

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 : учебник для студентов, обучающихся по направлению 521600 «Экономика» и экон. специальностям. – Москва : Дашков и К, 2008. – 435 с.

2. Налоги и налогообложение: учебное пособие для студентов специальности 08.05.01 «Экономическая безопасность» / В. В. Мищенко, Л. А. Мищенко; ФГБОУ ВО «Кузбас. гос. техн. ун-т им. Т. Ф. Горбачева», Каф. финансов и кредита. – Кемерово – 2016. – 402 с.

3. Налоги и налогообложение [Электронный ресурс] : учебник 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/>

4. Налоги и налогообложение : учебник 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.

5. Налоги и налогообложение : учебник 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/>

6. Налоговое право : учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальностям «Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит» / под ред. Е. М. Ашмариной. – Москва : КноРус, 2011. – 240 с.

7. 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.

8. Налоги и налогообложение : учеб. для экон. специальностей вузов / под ред. И. А. Майбурова. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 655 с.

9. Мищенко В. В. Налоговый контроль : учебное пособие / В. В. Мищенко ; КузГТУ. – Кемерово, 2019. – 96 с.

10. Мищенко В. В. Организация и методика проведения налоговых проверок : учеб. пособие / В. В. Мищенко; КузГТУ. – Кемерово, 2018. – 217.

11. Рябова Р. И. Налогообложение. Методическое пособие по Программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров и аудиторов России. – Москва, 2014. – 235 с.

12. Налоговый кодекс Российской Федерации.

13. Гражданский кодекс Российской Федерации.

14. Уголовный кодекс Российской Федерации.

15. Федеральный закон № 212-ФЗ от 24.07.2009 «О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования».

16. 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.

17. Закон Кемеровской области № 95-ОЗ «О транспортном налоге» от 28.11.2002 с учетом дополнений и изменений.

18. Закон Кемеровской области № 119-ОЗ «О применении индивидуальными предпринимателями УСНО на основе патента на территории Кемеровской области» от 17.10.2006 с учетом изменений.

19. 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.

20. 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.

21. Постановление Совета народных депутатов г. Кемерово № 263 от 30.09.2005 «О введении на территории г. Кемерово земельного налога» с учетом дополнений и изменений.