



В. В. Мищенко

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ И НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ

Учебное пособие

Кемерово 2021

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

В. В. Мищенко

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ И НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ

Учебное пособие

Кемерово 2021

УДК 336.2(075.8)+ 336.225.673(075.8)

Рецензенты:

Директор по маркетингу ООО «КАРАКАН ИНВЕСТ», доцент кафедры мировых сырьевых рынков МИЭП МГИМО МИД России, кандидат экономических наук А. Е. Сарычев

Директор ООО «Карборинг» Н. А. Балашов

Мищенко В. В.

Налоговый контроль и налоговые проверки : учебное пособие / В. В. Мищенко ; Кузбасский государственный технический университет имени Т. Ф. Горбачева. – Кемерово, 2021. – 110 с. – ISBN 978-5-00137-260-8. – Текст : непосредственный.

В учебном пособии изложены вопросы проведения налогового контроля и налоговых проверок в целом, а также изложен порядок применения конкретных мероприятий, предусмотренных налоговым законодательством РФ.

Основа учебного пособия – налоговое законодательство Российской Федерации.

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

Предназначено для студентов направления подготовки магистров 38.04.01 «Экономика», специальности 38.05.01 «Экономическая безопасность» и направления подготовки бакалавров 38.03.01 «Экономика».

Печатается по решению редакционно-издательского совета Кузбасского государственного технического университета имени Т. Ф. Горбачева.

УДК 336.2(075.8)+ 336.225.673(075.8)

© Кузбасский государственный
технический университет
имени Т. Ф. Горбачева, 2021

© Мищенко В. В., 2021

ISBN 978-5-00137-260-8

ОГЛАВЛЕНИЕ

Предисловие	6
Тема 1. Налоговый контроль: цели и задачи	7
1.1. Понятие налогового контроля и цель его проведения	7
1.2. Виды и формы налогового контроля	12
Вопросы для самоконтроля	11
Тема 2. Порядок учета налогоплательщиков	12
2.1. Постановка на налоговый учет организаций и физических лиц.....	12
2.2. Порядок постановки на учет и снятия с учета организаций и физических лиц. Идентификационный номер налогоплательщика	14
2.2.1. Постановка и снятие с налогового учета	14
2.2.2. Идентификационный номер налогоплательщика (ИНН)	15
2.3. Обязанности банков, связанные с учетом налогоплательщиков	16
Вопросы для самоконтроля	17
Тема 3. Возникновение обязанности по уплате налогов и сборов	18
3.1. Общие вопросы возникновения обязанности по уплате налогов и сборов	18
3.2. Возникновение обязанности по уплате налогов и сборов, ее изменение и прекращение	19
3.2.1. Возникновение обязанности по уплате налогов и сборов	19
3.2.2. Изменение обязанности по уплате налогов и сборов	20
3.2.3. Прекращение обязанности по уплате налогов и сборов	21
Вопросы для самоконтроля	22
Тема 4. Налоговая декларация и порядок декларирования информации об обязанности по уплате налогов	23
4.1. Налоговая декларация	23
4.2. Порядок внесения изменений в налоговую декларацию	24
Вопросы для самоконтроля	25
Тема 5. Виды налоговых проверок и порядок их проведения	26
5.1. Налоговые проверки: их виды, цели и задачи	26
5.2. Камеральная налоговая проверка	28
5.2.1. Общие положения о камеральной налоговой проверке	28
5.2.2. Порядок проведения камеральной проверки	30
5.3. Порядок проведения выездной налоговой проверки	31
Вопросы для самоконтроля	40
Тема 6. Мероприятия налогового контроля, применяемые при проведении налоговых проверок	41
6.1. Инвентаризация имущества проверяемого налогоплательщика.....	41
6.2. Участие свидетеля	42
6.3. Осмотр	43
6.4. Истребование документов у налогоплательщика	44
6.5. Выемка документов и предметов	45

6.6. Экспертиза	45
Вопросы для самоконтроля	46
Тема 7. Налоговые проверки взаимозависимых лиц	47
7.1. Общее понятие взаимозависимых лиц	47
7.2. Порядок определения доли прямого и косвенного участия	49
7.2.1. Порядок определения доли прямого участия	49
7.2.2. Порядок определения доли косвенного участия	52
7.3. Порядок проведения налоговой проверки взаимозависимых лиц	56
7.3.1. Основания для налоговой проверки сделок между взаимозависимыми лицами	56
7.3.2. Предмет и цель налоговой проверки сделок между взаимозависимыми лицами	57
7.3.3. Периодичность и продолжительность налоговой проверки сделок между взаимозависимыми лицами	58
7.3.4. Окончание налоговой проверки взаимозависимых лиц и оформление ее результатов	59
7.4. Порядок проверки цен при совершении сделок между взаимозависимыми лицами	60
7.4.1. Общие положения проведения проверки цен при совершении сделок между взаимозависимыми лицами	60
7.4.2. Метод сопоставимых рыночных цен	61
7.4.3. Метод цен последующей реализации	66
7.4.4. Затратный метод определения рыночных цен	69
7.4.5. Метод сопоставимой рентабельности	73
7.4.6. Метод распределения прибыли	77
Вопросы для самоконтроля	79
Тема 8. Производство по результатам налоговых проверок.....	80
8.1. Порядок оформления результатов камеральных налоговых проверок	81
8.1.1. Требованиям к акту камеральной проверки	82
8.1.2. Порядок принятия решения по акту камеральной налоговой проверки	83
8.1.3. Обжалование акта камеральной проверки	84
8.2. Оформление результатов выездной налоговой проверки	84
8.2.1. Справка об окончании проведения выездной налоговой проверки..	84
8.2.2. Порядок составления акта по результатам выездной налоговой проверки	85
8.2.2.1. Порядок принятия решения по результатам рассмотрения материалов проверки	86
8.2.2.2. Обеспечительные меры по исполнению решения о налоговом правонарушении	87
Вопросы для самоконтроля	89

Тема 9. Порядок обжалования решений по результатам налоговой проверки	90
9.1. Общие вопросы обжалования решений по результатам налоговой проверки	90
9.2. Общий порядок обжалования решений по актам налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок	91
9.3. Порядок и сроки подачи жалобы и апелляционной жалобы.....	93
9.4. Порядок рассмотрения жалобы и принятие решения по ней.....	94
Вопросы для самоконтроля	95
Тема 10. Налоговые правонарушения и налоговые преступления	96
10.1. Общее понятие налогового правонарушения	96
10.2. Обстоятельства, формирующие вину в налоговом правонарушении	99
10.3. Виды санкций за совершение налоговых правонарушений	101
10.4. Уголовная ответственность за совершение налогового преступления	104
10.4.1. Виды налоговых преступлений	104
10.4.2. Ответственность за совершение налогового преступления.....	105
Вопросы для самоконтроля	108
Список рекомендуемой литературы	109

Предисловие

Важнейшим элементом подготовки специалистов в области управления корпоративными финансами и обеспечения экономической безопасности хозяйствующих субъектов является, освоение ими процедур налогового контроля, в том числе:

– основания и порядок постановки на учет и снятие с учета налогоплательщиков;

– возникновение обязанности по уплате налогов и порядок ее исполнения;

– декларирование обязанности по уплате налогов;

– основания и порядок проведения проверки соблюдения налогового законодательства;

– порядок применения мероприятий налогового контроля в ходе проведения налоговых проверок;

– порядок вынесения решений по результатам проведенных налоговых проверок и порядок их обжалования, если эти решения ущемляют интересы налогоплательщиков.

Учебное пособие содержит материал по дисциплине *«Налоговый контроль»*. Объем и содержание материала представляет интерес не только для студентов магистерской программы *«Управление корпоративными финансами»*, но и для студентов специальности *«Экономическая безопасность»* при изучении ими дисциплины *«Организация и методика проведения налоговых проверок»*.

В результате освоения дисциплин *«Налоговый контроль»*, *«Организация и методика проведения налоговых проверок»* студент должен:

знать: основы организации и реализации мероприятий по соблюдению налогового законодательства, содержание и виды налоговых проверок, порядок их проведения, права и обязанности налоговых органов и налогоплательщиков;

уметь: оформлять налоговую документацию, подготавливать документы для передачи их в органы ФНС и при необходимости обжаловать действия или бездействия должностных лиц органов ФНС;

владеть: навыками выполнения необходимых процедур в ходе проведения налогового контроля, навыками применения на практике процедур урегулирования споров с органами ФНС в досудебном и судебном порядке.

Тема 1. Налоговый контроль: цели и задачи

Главы и статьи Налогового кодекса РФ, необходимые для изучения темы:

- *ст. 82 «Общие положения о налоговом контроле»;*
- *ст. 85 «Обязанности органов, учреждений, организаций и должностных лиц сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом организаций и физических лиц»;*
- *ст. 86 «Обязанности банков, связанные с осуществлением налогового контроля»;*
- *ст. 179.2 «Свидетельства о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом»;*
- *ст. 179.3 «Свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином».*

1.1. Понятие налогового контроля и цель его проведения

Налоговый контроль – это вид деятельности Федеральной налоговой службы по надзору за соблюдением лицами, являющимися налогоплательщиками (налоговыми агентами), плательщиками сборов, законодательства о налогах и сборах, установленном Налоговым кодексом РФ (*далее по тексту – НК РФ*).

Налоговым законодательством установлены следующие виды налогового контроля:

- учет организаций и физических лиц и снятие их с учета;
- проведение камеральных и выездных налоговых проверок;
- истребование объяснений плательщиков налогов, налоговых агентов и плательщиков сбора;
- реализация мероприятий налогового контроля (осмотр помещений, инвентаризация, выемка документов и т.д.);
- другие формы налогового контроля, предусмотренные НК РФ.

Основными целями налогового контроля являются выявление нарушений налогового законодательства, налоговых правонарушений и преступлений, а также их предупреждение. Кроме этого в случае выявления налоговых правонарушений и преступлений – привлечение к ответственности лиц, нарушивших налоговое законодательство.

Объектом налогового контроля является правильность исчисления налогов, а также своевременность их уплаты.

Предметом налогового контроля является первичная документация налогоплательщика (валютные и кассовые операции, сметы предприятий, налоговые декларации, использование налоговых льгот, бухгалтерская документация и т.д.).

Субъектами налогового контроля являются плательщики налогов, налоговые агенты, плательщики сборов, органы ФНС РФ.

1.2. Виды и формы налогового контроля

В общем виде последовательность реализации действий и мероприятий налогового контроля представлены на рис. 1.

Согласно действующему законодательству основными видами налогового контроля являются:

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

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

Перечисленные виды налогового контроля на практике реализуются в конкретных формах.

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

В соответствии со *ст. 82 НК РФ* перечисленные на рис. 1 виды налогового контроля осуществляются органами ФНС в виде:

- проведения налоговых проверок;



Рис. 1. Порядок и последовательность проведения налогового контроля

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

При проведении налогового контроля налоговые органы имеют право:

- требовать от налогоплательщика или налогового агента документы, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов;
- при проведении выездной налоговой проверки производить выемку документов у налогоплательщика или налогового агента, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений;
- вызывать в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов либо в связи с налоговой проверкой;
- осматривать (обследовать) любые производственные, торговые, складские и иные помещения и территории, используемые налогоплательщиком для извлечения дохода;
- проводить инвентаризацию имущества, принадлежащего налогоплательщику;
- привлекать специалистов, экспертов и переводчиков;
- вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля.

В зависимости от места проведения налоговый контроль может быть реализован:

- по месту расположения налогового органа (камеральная налоговая проверка);
- по месту расположения (нахождения) налогоплательщика (налогового агента) (выездная налоговая проверка).

В целях повышения эффективности налогового контроля органы, уполномоченные для его проведения – Федеральная налоговая служба, таможенные органы, органы внутренних дел, следственный

комитет – информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках.

С целью контроля за движением денежных платежей налогоплательщика налогов и при необходимости принудительного воздействия на него, например, в случае неисполнения им обязанности по уплате налогов и сборов, налоговое законодательство возложило определенные обязанности на банки. Например, *ст. 86 НК РФ* предусматривает, что банк обязан в течение 3-х дней известить налоговый орган:

- об открытии или закрытии налогоплательщиком расчетных счетов;
- об изменении реквизитов расчетного счета налогоплательщика.

Информация об открытии или закрытии налогоплательщиком счета и/или счетов, а также об изменении их реквизитов передается банками самостоятельно без запроса от налогового органа.

Кроме этого органы ФНС имеют право запросить у банка выписки по операциям на счетах налогоплательщика. Эта информация может быть запрошена налоговым органом после вынесения решения о взыскании налога, а также в случае принятия решений о приостановлении операций по счетам налогоплательщика.

Вопросы для самоконтроля

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

Тема 2. Порядок учета налогоплательщиков

Главы и статьи Налогового кодекса РФ, необходимые для изучения темы:

- гл. 14 «Налоговый контроль»;
- ст. 23 «Обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов)»;
- ст. 83 «Учет организаций и физических лиц»;
- ст. 84 «Порядок постановки на учет и снятия с учета организаций и физических лиц. Идентификационный номер налогоплательщика»;
- ст. 85 «Обязанности органов, учреждений, организаций и должностных лиц сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом организаций и физических лиц»;
- ст. 86 «Обязанности банков, связанные с учетом налогоплательщиков».

2.1. Постановка на налоговый учет организаций и физических лиц

Учет налогоплательщиков является одним из видов налогового контроля. Постановка налогоплательщиков на учет в органе ФНС является обязательной для всех налогоплательщиков и не связана с возникновением у них обязанности по уплате налогов или сборов.

Порядок постановки на налоговый учет физических лиц и организаций регулируется **ст. 83 НК РФ**, в соответствии с которой организации и физические лица подлежат постановке на учет в налоговых органах:

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

Основаниями для постановки на налоговый учет являются:

- для организаций и индивидуальных предпринимателей – сведения, содержащиеся в Едином государственном реестре юри-

дических лиц (ЕГРЮЛ) или Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП);

– для организаций по месту нахождения их обособленных подразделений (за исключением филиала, представительства) – сообщение (заявление) этой организации (*п. 2 ст. 23 НК РФ*).

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

– органами юстиции, выдающими лицензии на право нотариальной деятельности;

– адвокатскими палатами субъектов РФ;

– органами, осуществляющими регистрацию актов гражданского состояния физических лиц;

– органами, осуществляющими кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним;

– органами, осуществляющими регистрацию транспортных средств;

– органами опеки и попечительства;

– органами (учреждениями), уполномоченными совершать нотариальные действия, и нотариусами, занимающимися частной практикой;

– органами, осуществляющими выдачу и замену документов, удостоверяющих личность гражданина РФ на территории РФ.

Постановка на учет, снятие с учета организации или физического лица в налоговом органе по месту нахождения принадлежащих им недвижимого имущества и/или транспортных средств осуществляются на основании сведений, сообщаемых соответствующими органами, указанными в *ст. 85 НК РФ*.

Местом нахождения имущества признается:

– для воздушных транспортных средств, морских и речных судов место (порт) приписки, место их государственной регистрации, место нахождения (жительства) собственника этого имущества;

– для прочих транспортных средств – место их государственной регистрации, а при его отсутствии – место нахождения (жительства) собственника имущества;

– для недвижимого имущества – место его фактического нахождения.

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

Идентификационный номер налогоплательщика

Постановка налогоплательщиков на учет в налоговых органах и снятие их с учета является обязанностью налоговых органов. Эти действия совершаются налоговым органом на основании соответствующих данных о налогоплательщике и регулируются **ст. 84 НК РФ**.

2.2.1. Постановка и снятие с налогового учета

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

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

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

Физические лица, местом жительства которых является место их фактического пребывания вправе обратиться в налоговый орган по месту своего пребывания с заявлением о постановке на учет в налоговых органах. Срок постановки их на налоговый учет – не более 5 дней со дня получения указанного заявления. В этот же срок физическому лицу выдается свидетельство о постановке на учет в налоговом органе.

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

Вновь созданные российские организации или вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели подлежат постановке на учет в налоговом органе в момент их регистрации. При

этом налоговый орган, осуществивший постановку их на учет, обязан выдать:

- российской организации – свидетельство о постановке на учет в налоговом органе;

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

Кроме этого налоговый орган обязан поставить на учет:

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

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

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

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

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

При возникновении у налогоплательщиков затруднений с определением места постановки на учет решение об этом принимается налоговым органом на основании представленных данных.

Постановка на учет, снятие с учета осуществляются бесплатно.

2.2.2. Идентификационный номер налогоплательщика (ИНН)

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

Присвоенный налогоплательщику идентификационный номер указывается им в подаваемых декларациях, заявлениях прочих документах и случаях, предусмотренных действующим законодательством.

2.3. Обязанности банков, связанные с учетом налогоплательщиков

Согласно *гл. 14 НК РФ «Налоговый контроль»* учет налогоплательщиков в налоговых органах считается полным и исчерпывающим в том случае, если налоговые органы будут располагать информацией о счетах налогоплательщика, открытых в банках. Кроме этого, как было выяснено при изучении *темы 1 «Налоговый контроль: цели и задачи»* одним из объектов налогового контроля являются денежные отношения публичного характера, возникающие в процессе взимания налогов и сборов, а также привлечение нарушителей налогового законодательства к ответственности. Это означает, что налоговые органы, осуществляющие налоговый контроль, должны располагать информацией о наличии счетов у налогоплательщика. Необходимость этой информации обусловлена и тем, что налоговые органы наделены правом приостанавливать операции по счетам налогоплательщика в случае неисполнения им обязанности по уплате налогов и сборов.

С этой целью в НК РФ введена *ст. 86*, согласно которой банки обязаны в течение трех дней:

1) сообщить налоговым органам:

– об открытии или закрытии налогоплательщиком счета или счетов;

– об изменении реквизитов его счета или счетов;

– о предоставлении права налогоплательщику использования корпоративных электронных средств платежа для перевода электронных денежных средств или прекращения этого права;

– об изменении реквизитов корпоративного электронного средства платежа.

2) выдавать налоговым органам справки:

– о наличии у налогоплательщика счетов в банке;

– об остатках у налогоплательщика денежных средств на этих счетах;

- выписки по операциям на счетах налогоплательщика;
- об остатках электронных денежных средств у налогоплательщика и переводах им электронных денежных средств.

Информация об открытии или закрытии налогоплательщиком счетов, изменении их реквизитов направляются банком в налоговые органы без запроса их стороны.

Информация о наличии у налогоплательщиков счетов в банках и совершенных операциях по этим счетам должны быть предоставлены банком в налоговые органы только в случае мотивированного запроса. Запрос налоговых органов будет считаться мотивированным в следующих случаях:

- 1) при проведении в отношении налогоплательщика мероприятий налогового контроля;
- 2) если в отношении налогоплательщика вынесено решение о взыскании налога;
- 3) если в отношении налогоплательщика принято решение о приостановлении операций по принадлежащим ему счетам в банках;
- 4) если в отношении налогоплательщика принято решение о приостановлении переводов электронных денежных средств.

Вопросы для самоконтроля

1. Сформулируйте и изложите необходимость постановки на учет налогоплательщиков в налоговых органах.
2. Изложите порядок постановки на учет и снятие с учета налогоплательщиков в налоговых органах.
3. Дайте определение идентификационного номера налогоплательщика (ИНН) и изложите порядок его присвоения налогоплательщику.
4. Перечислите органы, учреждения, организации и должностных лиц, которые обязаны сообщать в налоговые органы информацию о налогоплательщиках в целях проведения налогового контроля.
5. Изложите обязанности банков, связанные с учетом налогоплательщиков в налоговых органах.

Тема 3. Возникновение обязанности по уплате налогов и сборов

Главы и статьи Налогового кодекса, необходимые для изучения темы:

- *гл. 8 «Исполнение обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов»;*
- *гл. 9 «Изменение срока уплаты налога, сбора, страховых взносов, а также пени, штрафа»;*
- *ст. 38 «Объект налогообложения»;*
- *ст. 39 «Реализация товаров, работ, услуг»;*
- *ст. 44 «Возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога, сбора, страховых взносов»;*
- *ст. 52 «Порядок исчисления налога, страховых взносов»;*
- *ст. 53 «Налоговая база и налоговая ставка, размеры сборов»;*
- *ст. 54 «Общие вопросы исчисления налоговой базы».*

3.1. Общие вопросы возникновения обязанности по уплате налогов и сборов

Возникновение обязанности по уплате налогов и сборов и её исполнение регулируются *гл. 8 НК РФ*.

В общем виде возникновение и исполнение налоговой обязанности реализуется в следующей последовательности:

1) возникновение налоговой обязанности по основаниям, установленным налоговым законодательством;

2) исчисление ее размера;

3) декларирование этой обязанности с указанием ее размера;

4) самостоятельное исполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налога;

5) в случае неисполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налога самостоятельно – принудительное ее исполнение, а именно:

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

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

б) прекращение обязанности по уплате налогов в связи с ее исполнением.

Общий порядок и последовательность действий по исполнению по уплате налогов и сборов представлена на рис. 2.

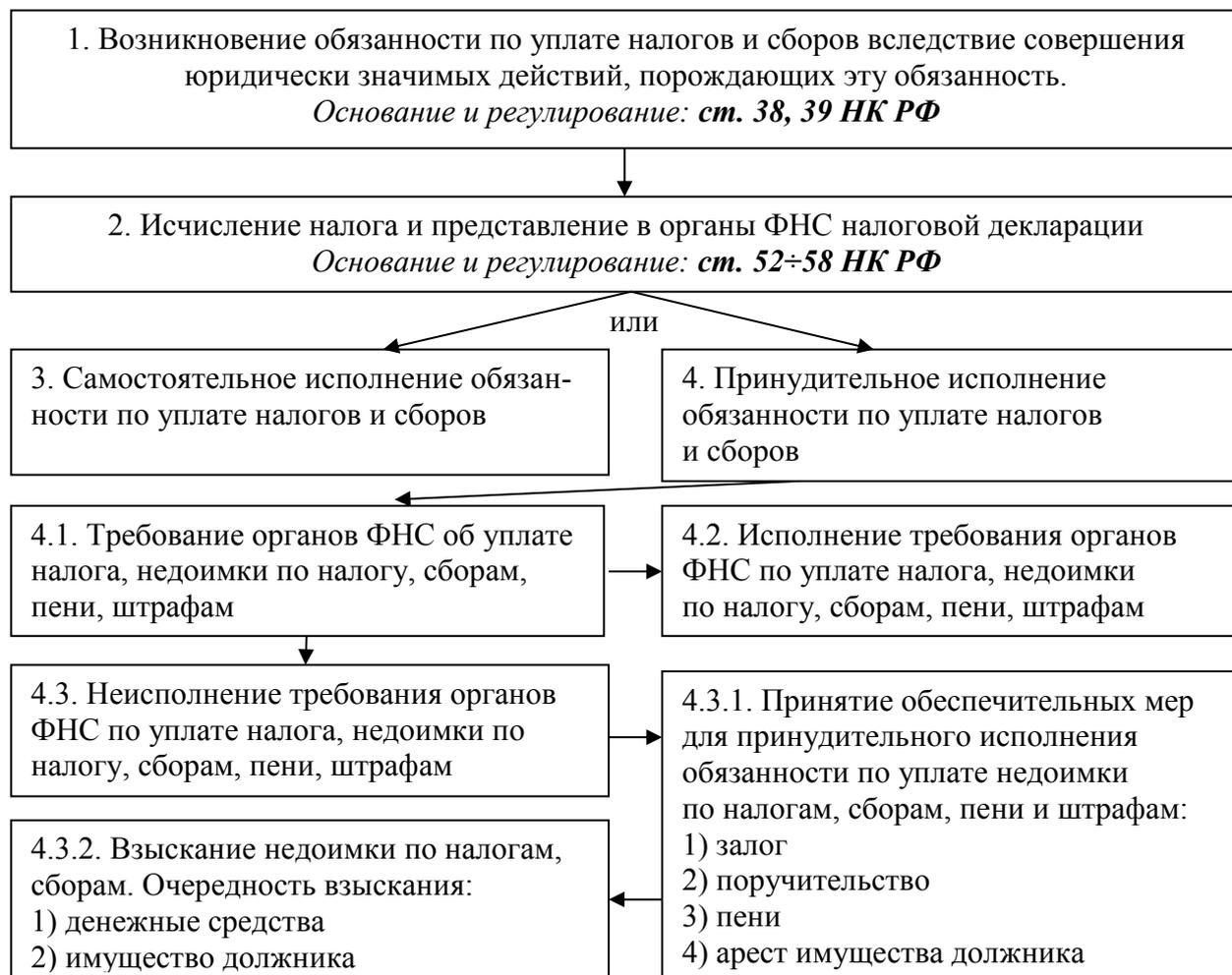


Рис. 2. Общий порядок возникновения и исполнения обязанности по уплате налогов и сборов

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

3.2.1. Возникновение обязанности по уплате налогов и сборов

Согласно НК РФ обязанность по уплате налогов и сборов заключается в своевременной и полной уплате законно установленных налогов и сборов в пользу государства. Эта обязанность наступает с момента одновременного возникновения обстоятельств,

следствием которых является обязанность по уплате налога или сбора. К этим обстоятельствам следует относить следующие:

- 1) наличие зарегистрированного налогоплательщика;
- 2) наличие конкретного налога или сбора, установленного НК РФ;
- 3) наличие прямой и доказуемой зависимости между конкретным налогом и хозяйственными операциями, совершенными налогоплательщиком;
- 4) наступление срока исполнения обязанности по уплате конкретного налога.

3.2.2. Изменение обязанности по уплате налогов и сборов

Обязанность по уплате налога может быть изменена или прекращена.

Изменение обязанности по уплате налога проявляется в изменении срока ее исполнения, под которым понимается его перенос на более поздний срок (*гл. 9 НК РФ*). Однако такой перенос срока исполнения налоговой обязанности ее не отменяет, но и не создает новой обязанности по уплате налога и сбора.

Изменение срока уплаты налога может быть реализовано в виде:

- отсрочки исполнения налоговой обязанности;
- рассрочки ее исполнения;
- предоставления налогового или инвестиционного налогового кредита.

Отсрочка исполнения обязанности по уплате налога – это перенос текущей даты исполнения налоговой обязанности на более позднюю.

Рассрочка исполнения обязанности по уплате налога и/или сбора – это поэтапное исполнение налогоплательщиком наступившей налоговой обязанности. Максимальный срок рассрочки – 6 месяцев.

Налоговый кредит – это изменение срока уплаты на период от трех месяцев до одного года.

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

– получения налогоплательщиком ущерба в результате наступления стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

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

– угрозы банкротства налогоплательщика в случае единовременной выплаты им налога;

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

Инвестиционный налоговый кредит – это изменение срока уплаты налога сроком от одного до пяти лет. При этом предполагается следующее:

1) на сумму налоговой задолженности начисляются проценты;

2) налогоплательщик поэтапно уменьшает свою задолженность по инвестиционному налоговому кредиту и начисленным процентам (*ст. 66 НК РФ*).

Инвестиционный налоговый кредит как форма изменения налоговой задолженности может быть предоставлен только по налогу на прибыль организации, а также по региональным и местным налогам.

3.2.3. Прекращение обязанности по уплате налогов и сборов

Согласно *ст. 44 НК РФ* обязанность по уплате налога прекращается:

› с момента исполнения налогоплательщиком по уплате налога;

› с момента ликвидации организации-налогоплательщика;

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

Налоговая обязанность считается исполненной при совершении следующих действий:

1) с момента предъявления в банк поручения на перечисление денежных средств со счета налогоплательщика в банке для уплаты налога при наличии на нем достаточного денежного остатка в день платежа;

2) со дня вынесения органом ФНС решения о проведении зачет излишне уплаченных или взысканных налогов, пени, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате соответствующего налога;

3) со дня удержания сумм налога налоговым агентом, если такая обязанность возложена на налогового агента.

Вопросы для самоконтроля

1. Изложите общий порядок и условия возникновения обязанности по уплате налогов, сборов и страховых платежей.

2. Изложите порядок изменения обязанности по уплате налогов, сборов и страховых платежей.

3. Изложите порядок и условия прекращения обязанности по уплате налогов, сборов и страховых платежей.

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

Главы и статьи Налогового кодекса РФ, необходимые для изучения темы:

- *ст. 80 «Налоговая декларация»;*
- *ст. 81 «Внесение изменений в налоговую декларацию».*

4.1. Налоговая декларация

Налоговая декларация является одним из видов налогового контроля, предусмотренных НК РФ. Основным смыслом налоговой декларации заключается в том, что налогоплательщик самостоятельно публично объявляет информацию о своих объектах налогообложения и соответственно публично объявляет о возникших налоговых обязательствах, которые он собирается исполнить по итогам очередного налогового периода. При этом публичность декларирования этой информации возлагает на налогоплательщика всю полноту ответственности за ее достоверность.

В соответствии со **ст. 80 НК РФ** **налоговая декларация** – это публичное заявление налогоплательщика – в письменной или электронной форме – о размере его обязанности по уплате налогов с указанием объектов налогообложения, полученных им доходов, понесенных расходов, а также законных налоговых вычетов и льгот, которыми он воспользовался при исчислении своей налоговой обязанности.

Налогоплательщик обязан предоставить налоговую декларацию по каждому налогу, который подлежит перечислению в бюджет.

Налоговая декларация:

– представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика либо на материальном носителе или в электронном виде;

– может быть представлена налогоплательщиком в налоговый орган лично или через представителя, направлена в виде почтового отправления или передана в электронном виде.

Налоговая декларация представляется в установленные законодательством о налогах и сборах сроки. Датой предоставления налоговой декларации считается дата ее отправки по почте или дата её отправки по телекоммуникационным каналам связи.

Вместе с тем налогоплательщик не обязан предоставлять в органы ФНС налоговые декларации налогам, от уплаты которых он освобожден, например, в связи с применением специальных налоговых режимов.

Достоверность информации, изложенной в декларации, подтверждается подписью налогоплательщика или его законного представителя.

4.2. Порядок внесения изменений в налоговую декларацию

Обязанность декларирования сведений об объектах налогообложения возлагается на налогоплательщиков и налоговых агентов. Однако при формировании налоговой декларации налогоплательщиком могут быть допущены ошибки, не отражены или отражены не полностью сведения об объектах налогообложения. Соответственно этим ошибкам искажаются суммы налогов, подлежащих перечислению в бюджет. В этом случае налогоплательщик, независимо от того каким образом будет установлено это искажение, обязан внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в органы ФНС уточненную налоговую декларацию. Эта обязанность в равной мере распространяется и в отношении налогового агента.

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

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

Количество уточненных деклараций, которые налогоплательщик может представить в налоговый орган, Налоговым кодексом не ограничивается.

Порядок внесения изменений в налоговую декларацию, её предоставления в органы ФНС и возникновения ответственности у налогоплательщика за внесение уточнений в декларацию заключается в следующем:

1) при подаче уточненной налоговой декларации органы ФНС до истечения законодательно установленного срока она считается сданной с соблюдением установленных дат;

2) если ошибки или недостоверности в декларации, обнаружены налогоплательщиком самостоятельно, не приводят к занижению налога, подлежащего перечислению в бюджет, то уточненная декларация, сданная в органы ФНС после установленного срока, не считается представленной с нарушением срока.

3) при подаче уточненной декларации после установленного срока, но до окончания срока уплаты налога плательщик налога освобождается от ответственности;

4) при подаче уточненной декларации после установленного срока, но до момента обнаружения налоговым органом (до момента назначения выездной налоговой проверки) ошибок и неточностей в налоговой декларации, приводящих к занижению налога, подлежащего перечислению в бюджет, плательщик налога также освобождается от ответственности за налоговое правонарушение.

Изложенные условия подачи уточненной налоговой декларации и ее последствия в полном объеме распространяются и на налогового агента.

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

Вопросы для самоконтроля

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

2. Изложите порядок представления налоговой декларации в налоговые органы.

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

4. Изложите порядок внесения изменений в налоговую декларацию.

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

Тема 5. Виды налоговых проверок и порядок их проведения

Главы и статьи Налогового кодекса РФ, необходимые для изучения темы:

- *ст. 23 «Обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов)»;*
- *ст. 31 «Права налоговых органов»;*
- *ст. 82 «Общие положения о налоговом контроле»;*
- *ст. 87 «Налоговые проверки»;*
- *ст. 88 «Камеральная налоговая проверка»;*
- *ст. 89 «Выездная налоговая проверка»;*
- *ст. 119 «Непредставление налоговой декларации»;*
- *ст. 122 «Неуплата или неполная уплата сумм налога».*

5.1. Налоговые проверки: их виды, цели и задачи

В общем виде налоговые проверки являются видом действий органов ФНС по контролю за соблюдением плательщиками налогов и/или налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах.

Целями и задачами налоговых проверок являются:

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

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

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

Развитие форм экономических и финансовых взаимоотношений между налогоплательщиками обусловило введение с 2012 г. в НК РФ нового вида налоговых проверок – проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Целью этих налоговых проверок является

контролирование правильности исчисления и уплаты налогов при установлении цен в сделках между взаимозависимыми лицами.

Виды налоговых проверок, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, представлены на рис. 3.

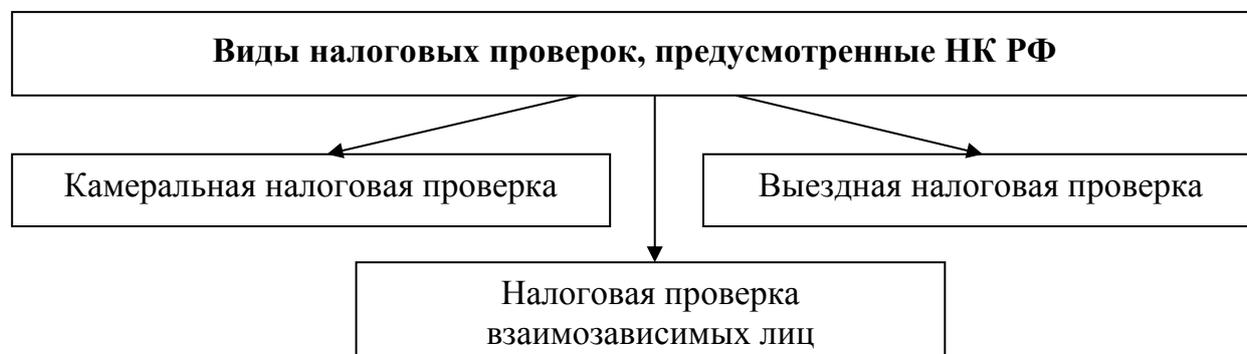


Рис. 3. Виды налоговых проверок, предусмотренных НК РФ

Камеральная налоговая проверка – это проверка, проводима по месту нахождения органа ФНС, в который налогоплательщик предоставляет налоговые декларации. Порядок проведения камеральной налоговой проверки установлен *ст. 88 НК РФ «Налоговая проверка»*, порядок проведения выездной налоговой проверки установлен *ст. 89 НК РФ*.

Выездная налоговая проверка представляет собой совокупность действий по проверке первичных учетных документов налогоплательщика, его бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций. Для нее характерны следующие особенности:

1) проводится на основании решения руководителя налогового органа или его уполномоченного заместителя;

2) проводится на территории налогоплательщика (исключение составляет отсутствие у налогоплательщика рабочих мест время проверки);

3) проводится по одному или нескольким налогам за определенный период времени;

4) продолжительность проверки 2 месяца;

5) может быть продлена на срок от 4-х до 6-ти месяцев;

6) может быть приостановлена;

7) в ходе проведения налоговой проверки налоговый орган вправе применить в отношении проверяемого налогоплательщика всю совокупность мероприятий налогового контроля, предусмотренную Налоговым Кодексом, а именно: осмотр, истребование документов, экспертиза и т.д.;

8) очередная выездная налоговая проверка по одним и тем же налогам не может быть проведена не ранее, чем через 3 года с момента окончания предыдущей проверки.

Налоговая проверка взаимозависимых лиц характеризуется следующими особенностями:

- проверка проводится на территории налогового органа;
- проверка назначается соответствующим решением руководителя налогового органа;
- продолжительность проверки – до 6 месяцев;
- проверка может продлена до 12 месяцев;
- проверка не может быть приостановлена;
- проверка проводится в отношении правильности исчисления и уплаты налогов по сделкам, признаваемым контролируруемыми;
- проверяемый период – не более трех лет с момента предыдущей проверки;
- ограничение налогов, подлежащих проверки, а именно проверке подлежат только налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц, налог на добычу полезных ископаемых, налог на добавленную стоимость.

Кроме перечисленных проверок НК РФ допускает возможность проведения повторной налоговой проверки (*п. 10 ст. 89 НК РФ*). В отличие от предыдущих трех проверок повторная налоговая проверка, как правило, носит контрольный характер и назначается к проведению вышестоящим налоговым органом. Цель повторной налоговой проверки – контроль за деятельностью налогового органа, проводившего камеральную или выездную налоговые проверки.

5.2. Камеральная налоговая проверка

5.2.1. Общие положения о камеральной налоговой проверке

В соответствии со *ст. 88 НК РФ* камеральная налоговая проверка – это проверка, проводимая по месту нахождения налого-

вого органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком. Она проводится без решения руководителя или заместителя налогового органа о проведении налоговой проверки. Объектом камеральной налоговой проверки является налоговая декларация, представленная плательщиком налогов в органы ФНС.

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.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, составляется по установленной форме и представляется в ФНС по месту своего учета либо на материальном носителе, либо в электронном варианте.

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 информацию о налогоплательщике, полученную законным путем.

Как правило, основными источниками информации о налогоплательщике являются:

- документы, предоставленные налогоплательщиком при государственной регистрации и его постановке на налоговый учет;
- ранее сданные налогоплательщиком в органы ФНС налоговые декларации за предыдущие налоговые периоды;
- информация, поступившая в органы ФНС от различных государственных органов в соответствии с требованиями **ст. 85 НК РФ**;
- информация, полученная органами ФНС в ходе контрольной работы.

В соответствии с НК РФ срок проведения камеральной налоговой проверки – 3 месяца со дня представления налогоплательщиком налоговых деклараций в органы ФНС. Камеральной проверке

подлежат все налоговые декларации, представляемые налогоплательщиками.

5.2.2. Порядок проведения камеральной проверки

Этапы камеральной налоговой проверки следующие:

1-й этап: проверка полноты представления налогоплательщиком документов;

2-й этап: визуальная проверка правильности оформления представленной налоговой декларации, а именно:

– правильность заполнения реквизитов налогоплательщика, его наименование, ИНН;

– код причины постановки на налоговый учет;

– правильность указания периода, за который представляется отчетность;

3-й этап: арифметический контроль представленной налоговой отчетности;

4-й этап: проверка своевременности представления налоговой отчетности;

5-й этап: проверка обоснованности применения налоговых ставок и льгот;

6-й этап: проверка правильности исчисления налоговой базы и соответственно самого налога;

7-й этап: проверка взаимной увязки данных представленной налоговой декларации с данными налоговых деклараций предыдущих налоговых периодов.

Проверка данных, отраженных в представленной декларации, основана на совокупности контрольных соотношений бухгалтерской и налоговой отчетностей. Однако в этом случае органы ФНС получают предварительные итоги камеральной налоговой проверки. Они могут быть использованы для выявления налогоплательщиков, в отношении которых следует проводить камеральную или выездную налоговые проверки.

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

– правильности расчета налоговой базы;

– правильности примененных налогоплательщиком ставок налога;

– обоснованности заявленных налоговых вычетов;

– обоснованности применения льгот.

Если в ходе камеральной проверки выявлены ошибки в заполнении документов, нечеткое заполнение каких-либо реквизитов и т.д., не влекущие за собой занижение налога, то налоговый инспектор вносит соответствующие коррективы в налоговую декларацию с указанием, что в основе этих коррективов лежат данные налогоплательщика.

Как правило, камеральные налоговые проверки выявляют правонарушения, подпадающие под ограниченное количество статей НК РФ. В частности, это статьи *по ст. 119 НК РФ* и *ст. 122 НК РФ* и соответственно может быть возбуждено административное производство по *ст. 15.5 КоАП РФ «Нарушение сроков представления налоговой декларации»* и *ст. 15.11 КоАП РФ «Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности»*.

5.3. Порядок проведения выездной налоговой проверки

Выездная налоговая проверка – это налоговая проверка, проводимая налоговыми органами по месту нахождения плательщика налогов и сборов или налогового агента.

Предметом выездной проверки – проверка правильности исчисления и своевременности уплаты налогов за проверяемый период (*п. 4 ст. 89 НК РФ*).

Целью выездной налоговой проверки – выявление фактов совершения налоговых правонарушений, их документальное подтверждение и отражение этих фактов в акте, составленном по результатам проведенной выездной налоговой проверки.

1. Основание для проведения выездной налоговой проверки

Выездная налоговая проверка проводится на основании решения о ее проведении, утвержденном начальником органа ФНС или его уполномоченного заместителя (*п. 1 ст. 89 НК РФ*).

В этом решении указывается (*п. 2 ст. 89 НК РФ*):

– субъект проверки с указанием его полного и сокращенного наименования, для физических лиц указываются фамилия, имя, отчество;

– предмет проверки, а именно налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке;

- проверяемый период;
- состав проверяющих с указанием их должностей, фамилий.

Принципиальная последовательность проведения выездной налоговой проверки представлена на рис. 4.

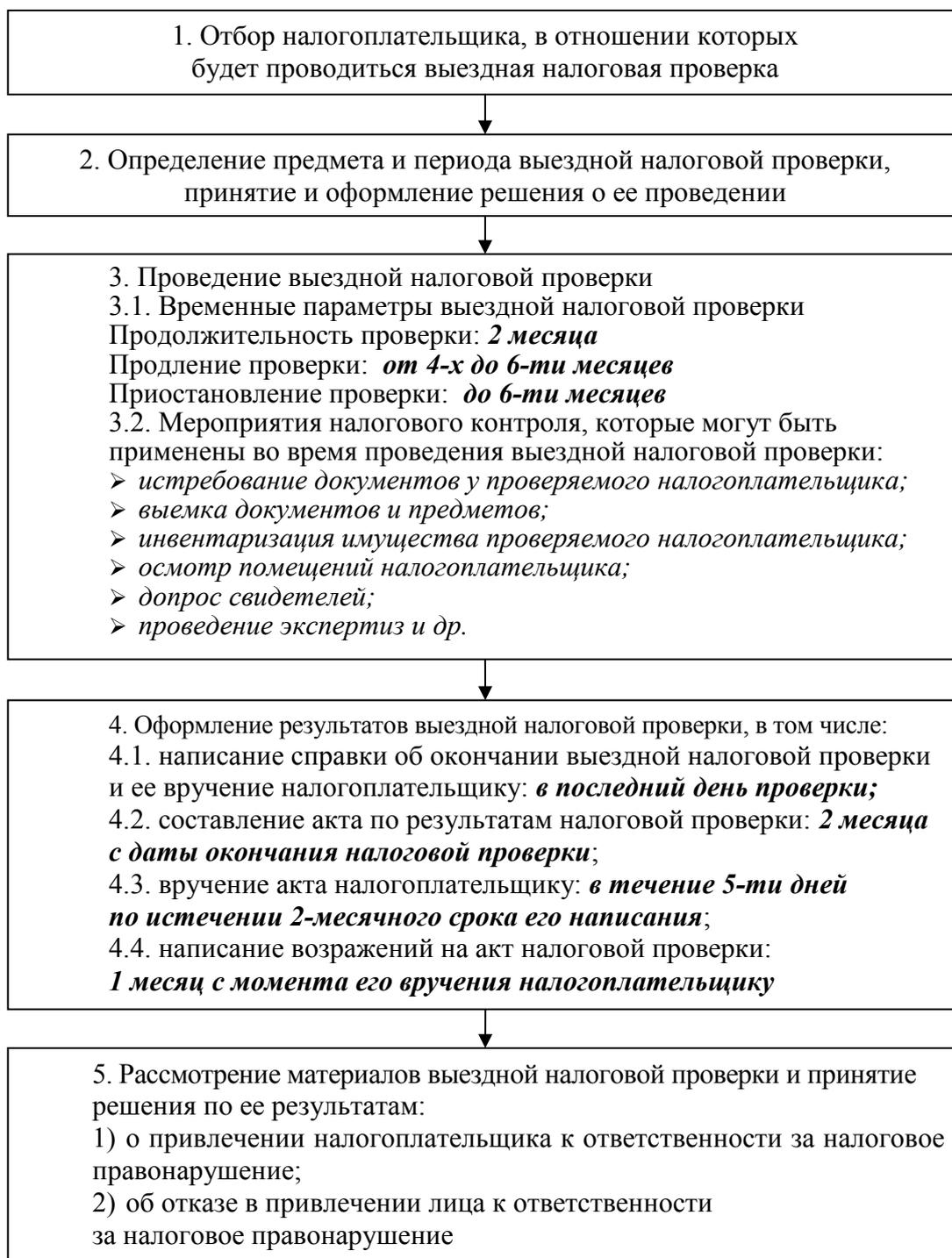


Рис. 4. Последовательность проведения выездной налоговой проверки

По общему правилу выездную проверку проводит налоговый орган по месту нахождения налогоплательщика (*абз. 1 п. 2 ст. 89 НК РФ*).

Решение выносит и подписывает руководитель налогового органа или его уполномоченный заместитель. Однако это правило допускает два исключения, а именно:

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

2) решение о проведении самостоятельной выездной проверки филиала или представительства организации принимает налоговый орган по месту нахождения обособленного подразделения (*абз. 3 п. 2 ст. 89 НК РФ*).

При препятствовании налогоплательщиком в доступе к своим территориям и помещениям для проведения выездной налоговой проверки руководитель проверяющей группы составляет об этом акт. Этот акт должен быть подписан руководителем проверяющей группы и законным представителем проверяемого налогоплательщика. Если законный представитель проверяемого налогоплательщика отказывается от подписи, то руководитель проверяющей групп делает соответствующую запись в акте (*п. 3 ст. 91 НК РФ*).

Кроме этого, в этом случае орган ФНС, проводящий проверку, имеет право самостоятельно на основании имеющихся доступных сведений и данных определить сумму налога, подлежащую к уплате или доплате в бюджет (*абз. 2 п. 3 ст. 91 НК РФ*).

2. Место проведения выездной налоговой проверки

Местом проведения выездной налоговой – территория и/или помещение налогоплательщика (*п. 1 ст. 89 НК РФ*), в которых он ведет свою деятельность. При этом налогоплательщик обязан предоставить проверяющим по их запросу все документы, связанные с исчислением и уплатой проверяемых налогов.

При отсутствии у налогоплательщика возможности предоставить место для работы проверяющей его группы выездная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа (*абз. 2 п. 1 ст. 89 НК РФ*).

Вместе с тем проведение проверки по месту нахождения территориального органа ФНС не лишает его права и возможности получить доступ к территориям и помещениям проверяемого плательщика налогов. Работники территориального органа ФНС, назначенные для проведения выездной налоговой проверки, в установленном порядке могут провести:

- осмотр помещений и территорий;
- инвентаризацию имущества (*п. 13 ст. 89, ст. 91, 92 НК РФ*);
- выемку документов и предметов (*п. 14 ст. 89, ст. 94 НК РФ*);
- и т.д.

3. Ограничения по проведению выездных налоговых проверок

Выездная проверка ограничена длительностью проверяемого периода. Этот период не может превышать трех лет, предшествовавших принятию решения о проведении выездной налоговой проверки (*абз. 2 п. 4 ст. 89 НК РФ*).

Кроме этого Налоговым кодексом РФ установлены следующие ограничения по проведению выездных налоговых проверок:

1) в течение календарного года не допускается проведение более двух выездных проверок в отношении налогоплательщика-организации (*абз. 2 п. 5 ст. 89 НК РФ*) и в отношении его филиалов или представительств (*абз. 4 п. 7 ст. 89 НК РФ*);

2) не допускается повторная проверка ранее проверенного период по одному и тому же налогу (*абз. 1 п. 5 ст. 89 НК РФ*).

Вместе с тем повторная проверка одного и того же периода допускается при следующей необходимости:

1) при проведении вышестоящим налоговым органом контрольных мероприятий за деятельностью нижестоящего налогового органа (*абз. 5 п. 10 ст. 89 НК РФ*);

2) если плательщик налога представил в органы ФНС уточненную декларацию, в которой указана сумма налога к уменьшению (*абз. 6 п. 10 ст. 89 НК РФ*);

3) налогоплательщик уведомил территориальный орган о проведении своей реорганизации или ликвидации (*п. 11 ст. 89 НК РФ*).

Если в результате проведения повторно налоговой проверки выявлены новые обстоятельства, свидетельствующие о фактах со-

вершения налогоплательщиком, проверяющий налоговый орган ФНС принять новое решение.

4. Период проведения выездной налоговой проверки

Продолжительность выездной налоговой проверки – два календарных месяца. Течение выездной налоговой проверки может быть продлено или приостановлено.

Проверка может быть продлена на срок от четырех до шести месяцев при наличии для этого соответствующих оснований (**п. 6 ст. 89 НК РФ**). Приостановление допускается на срок до шести (девяти) месяцев (**п. 9 ст. 89 НК РФ**). В целом же максимальная продолжительность проведения выездной проверки с учетом всех возможных оснований для ее приостановлений может составлять 1 год и 3 месяца.

Исчисление срока течения выездной налоговой проверки начинается с даты принятия решения о ее проведении. Начало фактических действий по проведению выездной налоговой проверки (предъявление налогоплательщику решения о назначении в отношении него проверки и своих служебных удостоверений (**п. 1 ст. 91 НК РФ**)) для отсчета срока выездной проверки значения не имеет. Окончание срока определяется днем составления справки о проведенной выездной проверке (**пп. 1, 8 ст. 89 НК РФ**).

5. Процедура проведения выездной налоговой проверки

В общем виде процедура проведения выездной налоговой проверки представляет собой проведение в установленные сроки мероприятий налогового контроля, на основании результатов которых проверяющие выявляют факты налоговых правонарушений, либо отсутствие таковых.

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

В ходе проверки проверяющие:

– изучают первичные документы о хозяйственной деятельности налогоплательщика;

– при необходимости опрашивают руководителя и главного бухгалтера проверяемой организации, а при необходимости и ее работников;

– при необходимости проверяющие имеют право провести в отношении проверяемого налогоплательщика различные налоговые мероприятия (*пп. 12÷14, ст. 86, 90÷97 НК РФ*).

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

Сбор данных заканчивается в последний день проверки.

В этот же день налогоплательщику в обязательном порядке проверяющие выдают справку о проведенной проверке и покидают территорию налогоплательщика (*п. 15 ст. 89 НК РФ*).

При проведении выездной налоговой проверки органам ФНС представлено право ее приостанавливать и продлевать (*пп. 6, 9 ст. 89 НК РФ*). Приостановление и продление выездной налоговой проверки оформляются соответствующими решениями.

6. Продление срока выездной проверки

Продолжительность выездной налоговой проверки может быть продлена на срок от четырех до шести месяцев (*п. 6 ст. 89 НК РФ*) по следующим основаниям (*п. 3 ст. 89 НК РФ*):

1) если проверяемый налогоплательщик относится к крупнейшим налогоплательщикам;

2) в распоряжении органов ФНС оказалась информация, свидетельствующая о налоговом правонарушении, связанном предметом проводимой налоговой проверки и требующая своей дополнительной проверки;

3) на территории проверяемого плательщика произошли форс-мажорные обстоятельства;

4) налогоплательщик имеет несколько обособленных подразделений;

5) налогоплательщик не представил в сроки, установленные проверяющими, истребованные документы **ст. 93 НК РФ**;

6) у проверяющих появились иные законные основания продлить продолжительность проведения налоговой проверки.

При продлении срока выездной налоговой проверки мероприятия налогового контроля, проводимые проверяющими в отношении проверяемого налогоплательщика, не прерываются, говоря иными словами, течение срока проверки не приостанавливается, а удлиняется.

Решение о продлении сроков выездной налоговой проверки принимается руководителем управления ФНС РФ по субъекту федерации или его уполномоченным заместителем на основании мотивированного запроса налогового органа, проводящего проверку.

7. Приостановление выездной налоговой проверки

Проводимая выездная налоговая проверка может быть приостановлена. Это означает, что приостанавливается течение срока проверки, а сама ее продолжительность остается неизменной. После возобновления проверки срок продолжает течь дальше.

Общий срок, на который может быть приостановлена проверка, – не более шести месяцев. Однако, если приостановление проверки связано с получением ответа от иностранных государственных органов и орган ФНС, проводящий проверку не смог получить запрашиваемую им информацию, то шестимесячный срок приостановления может увеличен еще на три месяца.

В течение срока приостановления проверки проверяющие обязаны (**абз. 9 п. 9 ст. 89 НК РФ**):

– покинуть территорию и/или помещения проверяемого налогоплательщика налога;

– приостановить действия по истребованию документов у проверяемого налогоплательщика.

Однако в этот период налоговый орган, хотя он и находится вне территории и/или помещения проверяемого налогоплательщика, имеет право истребовать документы и информацию у третьих лиц.

Основания для приостановления проверки изложены **п. 9 ст. 89 НК РФ**. Перечень этих оснований – исчерпывающий, то не

может толковаться расширенно. Основания для приостановления налоговой выездной проверки следующие:

- 1) необходимость получения от иностранных государственных органов по запросам в рамках проводимой проверки;
- 2) необходимость проведения экспертизы (*ст. 95 НК РФ*);
- 3) необходимость истребования у контрагентов проверяемого плательщика налогов документов и прочей информации, имеющей отношение к предмету налоговой проверки (*п. 1 ст. 93.1 НК РФ*);
- 4) прочие основания, предусмотренные действующим законодательством.

Налоговый кодекс РФ допускает возможность неоднократного приостановления проведения выездных налоговых проверок. Однако при этом должны соблюдаться два условия:

- 1) общий срок приостановления проверки не должен превышать шести месяцев (*абз. 8 п. 9 ст. 89 НК РФ*);
- 2) приостановление проверки, связанное с истребованием документов у контрагента проверяемого налогоплательщика не более одного раза по каждому такому контрагенту (*абз. 6 п. 9 ст. 89 НК РФ*).

Дата начала приостановления проверки и дата ее возобновления указываются в соответствующих решениях налогового органа, проводящего проверку.

8. Выездные налоговые проверки налогоплательщиков, имеющих обособленные подразделения, филиалы, представительства

Наличие у налогоплательщика обособленных подразделений является основанием для продления срока проведения выездной налоговой проверки. Срок продления проверки зависит от количества обособленных подразделений, имеющих у налогоплательщика, а именно проверка может быть продлена на срок:

- 1) до четырех месяцев, если налогоплательщик имеет:
 - от четырех до девяти обособленных подразделений;
 - меньше четырех обособленных подразделений, но доля налогов, уплачиваемых этими подразделениями не меньше 50% от общей суммы налогов, уплачиваемых проверяемым налогоплательщиком и/или удельный вес имущества, находящегося на балансе этих подразделений не меньше 50% от общей стоимости имущества проверяемой организации;

2) до шести месяцев, если налогоплательщик имеет десять и более обособленных подразделений.

Кроме продления срока проведения выездной налоговой проверки из-за наличия у него обособленных подразделений, органы ФНС имеют право проверить эти обособленные подразделения как в рамках проверки «головной» организации, так и провести отдельные самостоятельные, не зависящие от проверки «головной» организации, проверки этих обособленных подразделений (*пп. 2, 7 ст. 89 НК РФ*).

Основные правила проведения проверок обособленных подразделений следующие:

1) проверка обособленных подразделений налогоплательщика, проводимая одновременно с его проверкой, осуществляется на основании решения налогового органа по месту нахождения проверяемого налогоплательщика (*абз. 1 п. 2 ст. 89 НК РФ*);

2) самостоятельная проверка, то есть проверка, не связанная с проверкой «головной» организации, назначается решением органа ФНС по месту нахождения обособленного подразделения (*абз. 3 п. 2 ст. 89 НК РФ*).

3) цель и предмет такой проверки – правильность исчисления и своевременность уплаты региональных и/или местных налогов (*абз. 2 п. 7 ст. 89 НК РФ*);

4) продолжительность самостоятельной проверки обособленных подразделений – не более одного месяца;

5) продление самостоятельной проверки не допускается;

6) приостановление возможно на срок до шести месяцев (*абз. 5 п. 7, п. 9 ст. 89 НК РФ*).

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

Эти особенности заключаются в следующем (*п. 11 ст. 89 НК РФ*):

1) проверка проводится независимо от давности проведения предыдущих проверок и не связана с их количеством;

2) проверка проводится одновременно по всем налогам;

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

Вопросы для самоконтроля

1. Назовите цель проведения камеральной налоговой проверки.
2. Изложите порядок проведения камеральной налоговой проверки.
3. Изложите порядок проведения камеральной налоговой проверки после сдачи налоговой отчетности и подачи налоговых деклараций.
4. Изложите основания и порядок проведения углубленной камеральной налоговой проверки.
5. Назовите цель и задачи выездной налоговой проверки.
6. Назовите основание для проведения выездной налоговой проверки.
7. Перечислите ограничения по проведению выездных налоговых проверок.
8. Назовите продолжительность проведения выездной налоговой проверки, а также допустимый срок ее продления.
9. Назовите срок, на который выездная налоговая проверка может быть приостановлена, а также основания для ее приостановления.

Тема 6. Мероприятия налогового контроля, применяемые при проведении налоговых проверок

Главы и статьи Налогового кодекса РФ, необходимые для изучения темы:

- *ст. 90 «Участие свидетеля»;*
- *ст. 91 «Доступ должностных лиц налоговых органов на территорию или в помещение для проведения налоговой проверки»;*
- *ст. 92 «Осмотр»;*
- *ст. 93 «Истребование документов при проведении налоговой проверки»;*
- *ст. 94 «Выемка документов и предметов»;*
- *ст. 95 «Экспертиза»;*
- *ст. 96 «Привлечение специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля»;*
- *ст. 97 «Участие переводчика»;*
- *ст. 98 «Участие понятых».*

Налоговым законодательством РФ установлены следующие возможные к применению мероприятия налогового контроля (*ст. 89, 90÷97 НК РФ*):

- инвентаризация имущества проверяемого налогоплательщика;
- участие свидетелей;
- осмотр;
- истребование документов у налогоплательщика;
- выемка документов и предметов;
- проведение экспертизы;
- привлечение специалиста, переводчика.

6.1. Инвентаризация имущества проверяемого налогоплательщика

Целью проведения инвентаризации – установление степени достоверности и полноты данных бухгалтерского учета проверяемого налогоплательщика (*подп. 6 п. 1 ст. 31, п. 13 ст. 89 НК РФ*).

Инвентаризация проводится в случае, если у проверяющих есть основания полагать, что фактическое имущественно-финансовое положение налогоплательщика не соответствует данным его бухгалтерского учета.

Проведение инвентаризации назначается распоряжением руководителя территориального налогового органа на основании служебной записки руководителя проверяющей группы.

В этом распоряжении указываются реквизиты и иные данные проверяемого налогоплательщика, конкретный перечень имущества, в отношении которого будет проводиться инвентаризация, сроки ее проведения и прочая информация, имеющая существенное значение для проведения этой инвентаризации.

Результаты инвентаризации имущества налогоплательщика отражаются в акте выездной проверки и учитываются при рассмотрении ее материалов.

6.2. Участие свидетеля

На основании *подп. 12 п. 1 ст. 31 НК РФ* при проведении выездной налоговой проверки органы ФНС имеют право привлекать свидетелей. Ими могут быть физические лица, которым, по мнению налогового органа ФНС, проводящего проверку, могут быть известны какие-либо события, обстоятельства, имеющие существенное значение для результатов проводимой проверки.

В качестве свидетеля может быть привлечено любое физическое лицо (*п. 1 ст. 90 НК РФ*).

Вместе с тем *п. 2 ст. 90 НК РФ* определяет лиц, которые не могут быть свидетелями. Условно этих лиц возможно разделить две группы.

К первой группе относятся следующие лица:

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

– лица, имеющие ограниченные возможности по слуху и/или зрению;

– лица, имеющие медицинское подтверждение поражения психики.

Ко второй группе относятся лица, которые в силу своей профессии обязаны хранить тайну о проверяемом налогоплательщике (подп. 2 п. 2 ст. 90 НК РФ), а именно:

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

- аудиторы (*ст. 9 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (с изменениями и дополнениями) 30.12.2008 №307-ФЗ*);
- нотариусы (*ч. 2 ст. 16 «Основ законодательства Российской Федерации о нотариате» от 11.02.1993 №4462-1*);
- врачи (*ч. 2 ст. 61 «Основ законодательства Российской Федерации об охране здоровья граждан» от 22.07.1993 №5487-1*).

6.3. Осмотр

В процессе проведения выездной налоговой проверке налоговые органы имеют право применить такой вид налогового контроля как осмотр (*подп. 6 п. 1 ст. 31, п. 1 ст. 82, п. 13 ст. 89, п. 2 ст. 91, ст. 92 НК РФ, п. 4 ст. 7 Федерального закона РФ от 21.03.1991 №943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»*).

Осмотр проводится, если у проверяющих возникла необходимость получения дополнительных сведений и фактов важных с точки зрения обоснованности и полноты результатов налоговой проводимой проверки (*п. 1 ст. 92 НК РФ*). Как правило, основанием для проведения осмотра является наличие у проверяющих следующих фактов (*п. 6.5 письма ФНС России от 17.07.2013 №АС-4-2/12837*):

- организация не отразила в своем бухгалтерском учете приобретенные и полученные товарно-материальные ценности;
- организация использует имеющиеся производственные мощности и ресурсы в деятельности, не указанной в учредительных документах;
- у проверяющих появилась информация о том, что организация не отражает или отражает не полностью полученную выручку от реализации произведенной ею продукции;
- иные обстоятельства и факты;

В зависимости от содержания оснований осмотру подвергаются:

- помещения, используемые налогоплательщиком, независимо от их места расположения (*подп. 6 п. 1 ст. 31, п. 13 ст. 89 НК РФ*);
- документы и предметы, принадлежащие налогоплательщику (*п. 2 ст. 91, ст. 92 НК РФ*).

Осмотр жилых помещений без согласия жильцов запрещен. Однако если для осмотра жилого помещения получить согласия его жильцов невозможно, то осмотр может проведен на основании решения суда (*п. 5 ст. 91 НК РФ*).

Для проведения осмотра помещений и/или территорий в ходе выездной налоговой проверки оформление специального решения не требуется. Осмотр проводится на основании решения о проведении налоговой проверки и при предъявлении проверяющими своих служебных удостоверений (*п. 1 ст. 91 НК РФ*).

При проведении осмотра кроме работников налогового органа (*п. 1 ст. 92 НК РФ*), проводящих проверку, для проведения этой процедуры привлекаются в обязательном порядке понятые (*п. 3 ст. 92 НК РФ*). Кроме этого, в случае необходимости для проведения осмотра могут быть привлечены специалисты (*п. 3 ст. 92, ст. 96 НК РФ*).

Результаты осмотра оформляются протоколом (*п. 5 ст. 92 НК РФ*) по установленной форме. В протоколе в обязательном порядке отражается информация (*п. 2 ст. 99 НК РФ*), позволяющая идентифицировать место и время проведения осмотра, его участников, сведения об объектах осмотра и иная существенная информация.

Протокол подписывается всеми участниками осмотра. Налогоплательщик, понятые, приглашенные специалисты и прочие участники осмотра могут занести в протокол свои замечания (*п. 3 ст. 99 НК РФ*).

6.4. Истребование документов у налогоплательщика

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

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

Действующее законодательство установило перечень случаев, при которых налоговому органу предоставляется право истребовать документы при камеральной проверке. Их перечень поименован в *ст. 88 НК РФ* и не подлежит расширенному толкованию, а именно:

– документы, подтверждающие право налогоплательщиков на налоговые льготы, заявленные в декларации (*п. 6 ст. 88 НК РФ*) и документы, подтверждающие обоснованность применения налоговых вычетов;

– при обнаружении несоответствий сведений друг другу по операциям, содержащихся в налоговой декларации по НДС, и/или по налогу на прибыль (*п. 8.2 ст. 88 НК РФ*);

– при предоставлении налогоплательщиков уточненной декларации, в которой сумма налога к уплате меньше ранее заявленной суммы, либо сумма убытка больше, чем в ранее представленной отчетности.

Требование о предоставлении документов предъявляется руководителю налогоплательщика или его законному представителю под расписку. Если налогоплательщик отказывается принять это требование, то оно направляется ему по почте (*п. 4 ст. 31 НК РФ*). Срок исполнения требования о предоставлении документов – 10 дней со дня получения соответствующего требования. Неисполнение требования проверяющих о предоставлении документов или несоблюдение сроков предоставления этих документов считаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную *ст. 126 НК РФ*.

6.5. Выемка документов и предметов

Выемка документов и предметов производится для выявления и подтверждения фактов нарушения налогового законодательства,

Наиболее часто выемка производится в следующих случаях:

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

– у проверяющих имеются основания полагать, что документы, предметы и прочая материальная информация могут быть уничтожены с целью сокрытия факта налогового правонарушения (*подп. 3 п. 1 ст. 31, п. 14 ст. 89, п. 8 ст. 94 НК РФ*).

Выемке подлежат все документы, предметы и прочая материальная информация, ее носители, представляющие интерес в целях проведения налоговой проверки.

6.6. Экспертиза

Возможность проведения экспертизы и привлечения экспертов в рамках проведения выездной налоговой проверки предусмотрено *подп. 11 п. 1 ст. 31 НК РФ*. Органы ФНС вправе приглашать экспертов в любых случаях, если в целях проведения выездной

налоговой проверки требуются специальные знания в науке, искусстве, технике или ремесле (*п. 1 ст. 95 НК РФ*).

Наиболее частые случаи назначения и проведения экспертизы следующие:

- установление подлинности документа или документов;
- обоснование рыночной стоимости товаров, работ, услуг;
- определение соответствия материалов и каких-либо компонентов объему производимой (произведенной) продукции, а также технологии ее производства;
- определение состава и объема выполненных строительно-монтажных работ, в том числе скрытых.

Экспертиза назначается руководителем группы работников органа ФНС, проводящих выездную проверку (*п. 3 ст. 95 НК РФ*). Результатом экспертизы является письменное заключение эксперта с изложением итогов проведенных исследований, выводов и обоснованных ответов на поставленные вопросы (*п. 8 ст. 95 НК РФ*).

Вопросы для самоконтроля

1. Перечислите мероприятия налогового контроля, которые могут быть применены при проведении выездной налоговой проверки.

2. Изложите порядок проведения инвентаризации органами ФНС при проведении выездной налоговой проверки.

3. Изложите процедуру привлечения свидетеля при проведении выездной налоговой проверки.

4. Изложите процедуру проведения осмотра помещения налогоплательщика, в отношении которого проводится выездная налоговая проверка.

5. Изложите порядок истребования документов у налогоплательщика, в отношении которого проводится выездная налоговая проверка.

6. Изложите порядок выемки документов у налогоплательщика, в отношении которого проводится выездная налоговая проверка.

7. Изложите порядок проведения экспертизы при в ходе выездной налоговой проверки.

Тема 7. Налоговые проверки взаимозависимых лиц

Главы и статьи Налогового кодекса РФ, необходимые для изучения темы:

- *Раздел V.I. «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании»;*

- *ст. 105.1 «Взаимозависимые лица»;*

- *ст. 105.2 «Порядок определения доли участия лица в организации»;*

- *ст. 105.3 «Общие положения о налогообложении в сделках между взаимозависимыми лицами»;*

- *ст. 105.5 «Сопоставимость коммерческих и (или) финансовых условий сделок и функциональный анализ»;*

- *ст. 105.8 «Финансовые показатели и интервал рентабельности»;*

- *ст. 105.9 «Метод сопоставимых рыночных цен»;*

- *ст. 105.10 «Метод цены последующей реализации»;*

- *ст. 105.11 «Затратный метод»;*

- *ст. 105.13 «Метод распределения прибыли»;*

- *ст. 105.14 «Контролируемые сделки»;*

- *ст. 105.15 «Подготовка и представление документации в целях налогового контроля»;*

- *ст. 105.16 «Уведомление о контролируемых сделках».*

Налоговые проверки сделок между взаимозависимыми лицами представляют собой проверку правильности исчисления налогов, полноты и своевременности их уплаты в контролируемых сделках между взаимозависимыми лицами. Контролируемыми признаются сделки, подпадающие под действие **ст. 105.14 НК РФ**.

7.1. Общее понятие взаимозависимых лиц

Взаимозависимыми признаются два и более субъекта правоотношений, каждый из которых может оказывать влияние (**п. 1 ст. 105.1 НК РФ**):

- › на заключение сделок с другим или другими хозяйствующими субъектами;

➤ на финансово-экономические результаты деятельности этих лиц.

В соответствии с *п. 2 ст. 105.1 НК РФ* взаимозависимыми лицами в налоговых правоотношениях считаются:

➤ 2 юридических лица, если одно лицо владеет не менее чем 25% уставного капитала другого лица;

➤ физическое лицо и юридическое лицо, если физическое лицо владеет более чем 25% капитала юридического лица;

➤ 2 и более юридических лиц, если одно и то же физическое лицо владеет более чем 25% капитала в каждом из соответствующих юридических лиц;

➤ физическое лицо и юридическое лицо, если у физического лица есть полномочия по назначению директора, либо не менее чем 50% руководящего состава юридического лица;

➤ 2 и более юридических лиц, имеющие директоров (не менее чем 50% от состава руководства), назначенных одним и тем же физическим лицом;

➤ 2 и более юридических лиц, совет директоров которых сформирован на 50% и более из одних и тех же физических лиц;

➤ юридическое лицо и физическое лицо, если физическое лицо – директор юридического лица;

➤ 2 и более юридических лиц, в которых директор одно и то же физическое лицо;

➤ 3 и более юридических лиц, если первое владеет не менее чем 50% капитала второго при том, что второе владеет не менее чем 50% капитала третьего, которое, в свою очередь, может владеть не менее чем 50% капитала 4-го и т.д.;

➤ физическое лицо, а также 2 и более юридических лица, если физическое лицо владеет не менее чем 50% капитала первого юридического лица, которое владеет не менее чем 50% капитала второго юридического лица, которое, в свою очередь, может владеть не менее чем 50% капитала 3-го, и т.д.;

➤ 2 физических лица, если одно в силу служебного положения подчиняется другому;

➤ близкие родственники – супруги, дети и родители, братья и сестры, опекуны и подопечные.

Руководствуясь перечисленными признаками и основаниями, по которым организации и лица могут быть признаны взаимозависимыми, организации и лица могут самостоятельно признать себя таковыми, исходя из иных соображений. Кроме этого взаимозависимость может быть признана в судебном порядке (*п. 6 ст. 105.1 НК РФ*) на основании прочих фактов и обстоятельств, позволяющих предполагать взаимозависимость между этими лицами. При этом взаимозависимыми лицами не признаются:

– лица, обладающие преимущественным положением на рынке и соответственно имеющие возможность оказывать влияние на условия сделок и финансово-экономические результаты третьих лиц, совершая с ними сделок, подпадающих в разряд контролируемых;

– лица, в которых принимают участие субъекты РФ или муниципальные образования.

7.2. Порядок определения доли прямого и косвенного участия

Доля прямого или косвенного участия одной организации в уставном капитале другой признается размер вклада, представленного в денежном выражении, физических (количество акций, долей) или относительных (процентах) единицах измерения. Доля участия может быть прямой и косвенной. Долей прямого участия признается доля голосующих акций, принадлежащая конкретному собственнику – организации или физическому лицу. Долей косвенного участия считается доля, принадлежащая лицу опосредованно, то есть через другие лица.

7.2.1. Порядок определения доли прямого участия

Доля прямого участия рассчитывается отношением количества голосов, принадлежащих конкретному собственнику, к общему количеству голосов, зафиксированных в Уставе организации.

Согласно *пп. 1 п. 2 ст. 105.2 НК РФ* доля прямого участия одной организации в другой организации может быть рассчитана тремя способами:

Способ 1: расчет доли голосующих акций в уставном капитале одной организации, непосредственно принадлежащих другой организации;

Способ 2: расчет доли акций в уставном капитале одной организации, непосредственно принадлежащих другой организации;

Способ 3: расчет доли участия в уставном капитале одной организации в другой организации пропорционально количеству участников.

Третий способ применяется редко и, как правило, в тех случаях, когда по тем или иным причинам невозможно использовать первые два способа.

Рассмотрим способы расчетов доли прямого участия на примерах.

Пример 1

Уставный капитал организации «А» составляет 32 млн. руб., из которых:

– 25 млн. руб. приходится на обыкновенные акции номиналом 1 000 руб.;

– 7 млн. руб. приходится на привилегированные акции номиналом 5 000 руб.

Привилегированные акции голосующими не являются.

Распределение акций ОАО «А» между владельцами представлено в таблице 1.

Таблица 1

Распределение акций ОАО «А» между его участниками

Участники в УК ОАО «А»	Обыкновенные акции		Привилегированные акции	
	шт.	млн. руб.	шт.	млн. руб.
	1	2	3	4
ООО «В»	9 500	9,5	700	3,5
ООО «С»	8 600	8,6	500	2,5
Прочие	6 900	6,9	200	1
Итого	25 000	25	1 400	7

При решении этой задачи рассчитать долю прямого участия представляется возможным как первым, так и вторым способами. Следовательно, третий способ, применяемый в случаях, когда невозможно использование первых двух способов, можно не применять.

Способ 1:

Доля прямого участия рассчитывается по количеству обыкновенных акций, принадлежащих участникам ОАО «А»:

– доля участия ООО «В»:

$$9,5 \text{ млн. руб.} \div 25 \text{ млн. руб.} \times 100 = 38\%$$

– доля участия ООО «С»:

$$8,6 \text{ млн. руб.} \div 25 \text{ млн. руб.} \times 100 = 11,1\%$$

– доля участия прочих акционеров:

$$6,9 \text{ млн. руб.} \div 25 \text{ млн. руб.} \times 100 = 27,6\%$$

Способ 2:

Этот способ предполагает расчет доли прямого участия с учетом как обыкновенных, так и привилегированных акций:

– доля участия ООО «В»:

$$13 \text{ млн. руб.} \div 32 \text{ млн. руб.} \times 100 = 40,6\%$$

– доля участия ООО «С»:

$$2,5 \text{ млн. руб.} \div 32 \text{ млн. руб.} \times 100 = 34,7\%$$

– доля участия прочих акционеров:

$$1,0 \text{ млн. руб.} \div 32 \text{ млн. руб.} \times 100 = 24,7\%$$

Как видно по результатам расчетов организация «А» и организации «В» и «С» являются взаимозависимыми.

Однако на практике может иметь место ситуация, когда часть акций (долей) организации на момент определения долей прямого или косвенного участия находится на балансе организации, то есть принадлежат самой организации, считаются нераспределенными и поэтому в расчетах участия не принимают (пример 2).

Пример 2

Акционерный капитал компании «А» состоит из 5 000 акций, из которых:

– 2 800 акций принадлежат компании «В»;

– 1 200 акций принадлежат компании «С»;

– 1 000 акций выкуплены самой компанией «А».

На основании этой информации необходимо выяснить существует ли взаимозависимость между компанией «А» и компаниями «В» и «С».

Расчет производится следующим образом. В первую очередь определяется количество акций, принимающих участие в расчете доли прямого участия. Это количество акций равно:

$$5\,000 \text{ акций} - 1\,000 \text{ акций} = 4\,000 \text{ акций}$$

Далее рассчитываются доли прямого участия:

– доля участия ООО «В»:

$$2\,800 \text{ акций} \div 4\,000 \text{ акций} \times 100 = 70,00\%$$

– доля участия ООО «С»:

$$1\,200 \text{ акций} \div 4\,000 \text{ акций} \times 100 = 30,00\%$$

Тот же расчет по отношению к общему количеству акций:

– доля участия ООО «В»:

$$2\,800 \text{ акций} \div 5\,000 \text{ акций} \times 100 = 56,00\%$$

– доля участия ООО «С»:

$$1\,200 \text{ акций} \div 5\,000 \text{ акций} \times 100 = 24,00\%$$

Из проведенных расчетов видно, что количество акций, временно находящихся на балансе эмитента, оказывают влияние на принятие решения о взаимозависимости компаний между собой или ее отсутствие. Поэтому, выясняя ответ на этот вопрос, необходимо исключать из расчетов количество акций, находящихся на балансе эмитента.

7.2.2. Порядок определения доли косвенного участия

Для расчета доли косвенного участия одной организации в другой организации необходимо выполнить следующие действия:

1) выявляются все последовательности участия одного налогоплательщика – физического лица или организации – в другой и/или других организации через прямое участие в каждой последующей организации;

2) исходя из установленной последовательности участия организаций в уставных капиталах каждой последующей организации рассчитываются доли прямого участия;

3) рассчитывается доля косвенного участия одной организации в другой по формуле

$$d_k = \prod_i^n d_i,$$

где d_k – доля косвенного участия одной организации в уставном капитале другой;

d_i – доля последовательного прямого участия организаций в уставных капиталах;

n – количество организаций.

При определении доли косвенного участия одной организации в другой возможны две традиционные ситуации:

- 1) последовательное участие;
- 2) параллельное участие.

Рассмотрим каждую из них.

Порядок выявления последовательного участия в уставном капитале зависимого лица представлен в примере 3.

Пример 3

У налоговой инспекции появились основания подозревать, что организации «А» являются взаимозависимыми с организацией «D». Изучение степени участия названных организаций в уставных капиталах показало, что прямое участие в уставных капиталах друг друга отсутствует.

Однако были выявлены организации «B» и «C», которые оказались связанными друг, а также с организациями «А» и «B». Это участие оказалось последовательным (рис. 5).

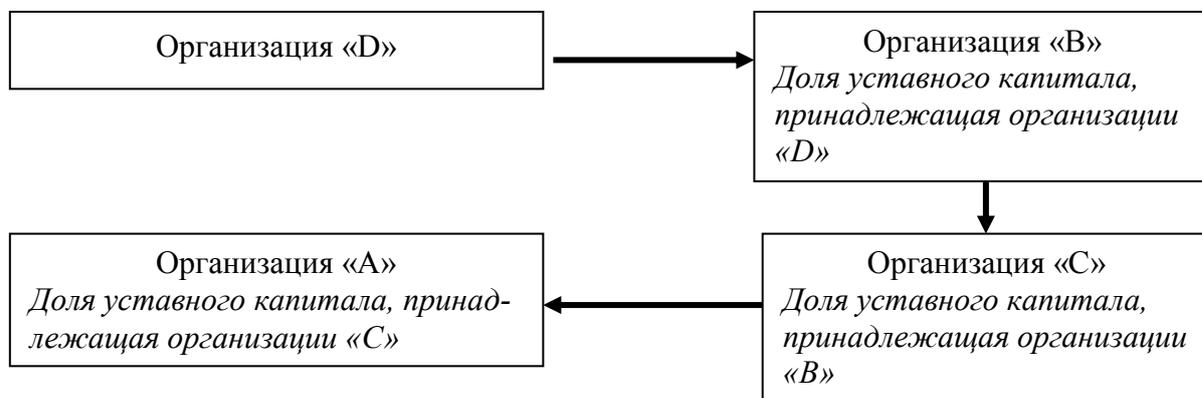


Рис. 5. Схема последовательного участия организаций в уставных капиталах друг друга

В результате было установлено, что организация «D» опосредованно, то есть косвенно, является участником организации «А» и вполне вероятно может влиять на ее ценовую политику в сделках. Для того чтобы установить эту возможность или убедиться в ее от-

сутствии, необходимо рассчитать долю косвенного участия организации «D» в организации «A».

На основании выявленных долей участия организаций в уставных капиталах, а именно:

– ООО «D» владеет долей уставного капитала ООО «B» в размере 24%;

– ООО «B» владеет долей уставного капитала ООО «C» 40%;

– ООО «C» владеет долей уставного капитала ООО «A» = 35%
налоговый орган с использованием формул рассчитал долю косвенного участия ООО «D» в уставном капитале ООО «A», которая получилась равной

$$d_k = 0,24 \times 0,40 \times 0,35 \times 100\% = 3,36\%.$$

Поскольку под контроль налоговых органов попадают сделки между взаимозависимыми лицами с долей участия в уставных капиталах более 25%, то в данном случае такая взаимозависимость под контроль не попадает.

Порядок выявления параллельного участия и соответственно принятия решения о степени зависимости организаций между собой представлен в примере 4.

Пример 4

У налоговой инспекции появились основания подозревать, что организации «A», «B», «C» и «D» являются взаимозависимыми. В связи с этим возникла задача установить факт взаимозависимости этих организаций.

Решение этой задачи предполагает выполнение следующих действий:

1) выявление последовательности участия этих организаций в уставных капиталах друг друга;

2) проведение расчета доли косвенного участия организации «D» в организации «A».

На основании проведенного анализа установлена последовательность участия организации «A» в организации «D», представленной на рис. 6.

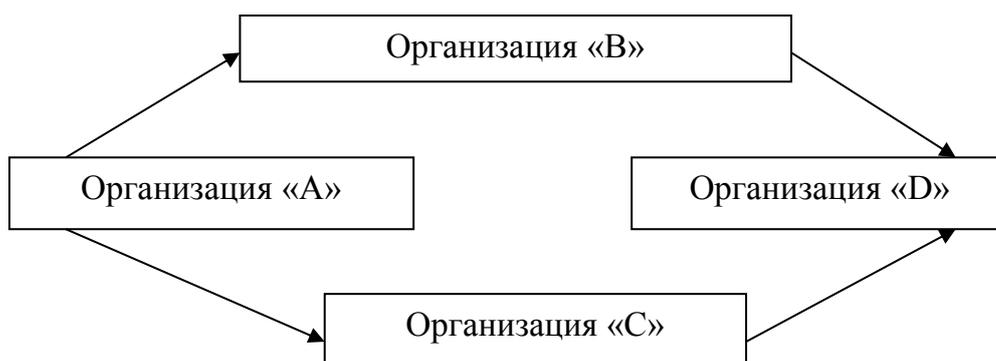


Рис. 6. Участие организаций в уставных капиталах друг друга

Дальнейшее изучение материалов позволило установить размеры участия организаций в уставных капиталах друг друга, а именно:

- организация «А» владеет 80% голосов (акций) в уставном капитале организации «В» и 35% голосов (акций) в уставном капитале организации «С»;
- организация «В» владеет 40% голосов (акций) в уставном капитале организации «D»;
- организация «С» владеет 55% голосов (акций) в уставном капитале организации «D».

Взаимосвязь между организациями «А» и «В» и между «А» и «С» прямая. Размер участия в уставных капиталах превышает 25% и поэтому эти организации являются взаимозависимыми лицами.

Связь между организациями «А» и «D» является опосредованной – через организации «В» и «С» соответственно – и, следовательно, является косвенной.

Порядок расчета доли косвенного участия организации «А» в организации «D» следующий:

$$(0,8 \times 0,4) \times 100\% + (0,35 \times 0,55) \times 100\% = 51,25\%.$$

Рассчитанная таким образом доля участия организации «А» в организации «D» позволяет считать их взаимозависимыми лицами и соответственно существует необходимость контролировать сделки между этими организациями.

7.3. Порядок проведения налоговой проверки взаимозависимых лиц

7.3.1. Основания для налоговой проверки сделок между взаимозависимыми лицами

Решение о проведении налоговой проверки сделок между взаимозависимыми лицами принимается на основании:

– уведомления налогового органа об обнаруженных проведенных сделок, обладающих признаками контролируемых сделок (*ст. 105.16 НК РФ*);

– выявления сделки, обладающей признаками контролируемой сделки, в результате проведения органами ФНС повторной налоговой проверки.

Решение о проведении налоговой проверки контролируемой сделки принимается не позднее двух лет с момента получения перечисленных выше уведомлений или извещений.

Пример 5

В ноябре 2018 г. ООО «Альфа» продало ООО «Бета» производственное помещение общей площадью 3 500 м² по цене 27 500 руб./м². ООО «Бета» является дочерней структурой ООО «Альфа», которой принадлежит 58% долей уставного капитала ООО «Бета».

Участники сделки в договоре купли-продажи установили цену на основе информации о ценах на аналогичные объекты, опубликованные в открытых источниках. Другие сделки между названными компаниями в 2018 г. не проводились.

ООО «Альфа» применяет общую систему налогообложения, а ООО «Бета» – упрощенную (вариант: обложение налогом полученного дохода).

Доход, который получило ООО «Альфа» от продажи ООО «Бета» недвижимости, составил 96 250 000 млн. руб.

По мнению главного бухгалтера ООО «Альфа» рассматриваемая в примере сделка является контролируемой. Это мнение основано на следующих обстоятельствах:

– стороны сделки взаимозависимы (*ст. 105.3 НК РФ*);

– дочерняя организация освобождена от уплаты налога на прибыль (*подп. 4 п. 2 ст. 105.14 и п. 2 ст. 346.11 НК РФ*);

– годовой доход по сделке превысил предельное значение в 60 млн. руб. (*абз. 1 п. 3 и п. 9 ст. 105.14 НК РФ*).

Исходя из перечисленных обстоятельств стороны рассматриваемой сделки обязаны уведомить территориальные органы ФНС не позднее 20 мая года, следующего за календарным годом, в котором совершены контролируемые сделки. В рассматриваемом примере такой датой будет являться 20 мая 2019 г., поэтому не позднее 20 мая 2019 г. стороны сделки должны подготовить и сдать в налоговые инспекции по месту своего учета уведомления о сделке купли-продажи объекта недвижимости.

Кроме этого органы ФНС могут вынести решение о проведении повторной налоговой проверки в случае, если в уточненной налоговой декларации исчисленная сумма налога показана в меньшем размере, чем ранее заявленная. При этом повторная налоговая проверка проводится только в отношении выявленной контролируемой сделки, по которой налогоплательщиком произведена корректировка (*п. 6 ст. 105.3 НК РФ*).

Территориальный орган ФНС должен уведомить налогоплательщика о принятом решении о проведении в отношении него налоговой проверки в течение 3-х рабочих дней со дня принятия этого решения.

Специфика налоговых проверок взаимозависимых лиц заключается в том, что в ходе проверки контролю в первую очередь подлежат цены, примененные в сделках. Периоды признания полученных доходов и/или понесенных расходов подлежат проверке на следующем этапе, когда будет установлена объективность примененных цен, либо будет установлена необходимость корректировки налоговой базы.

7.3.2. Предмет и цель налоговой проверки сделок между взаимозависимыми лицами

Предметом налоговой проверки сделок между взаимозависимыми лицами – правильность их расчета, своевременность и полнота их уплаты в бюджет. Количество проверяемых налогов ограничено. Их состав определен *п. 4 ст. 105.3 НК РФ*, а именно:

- налог на прибыль организаций;
- налог на доходы физических лиц, возникший в результате совершения сделки между взаимозависимыми лицами (*ст. 227 НК РФ*);
- налог на добычу полезных ископаемых в случае при условии, что предметом сделки является добытое полезное ископаемое и одна из сторон сделки является плательщиком НДС;
- налог на добавленную стоимость в случае.

Целью налогового контроля в сделках между взаимозависимыми лицами являются цены, по которым стороны сделок реализуют друг другу товары (работы, услуги). При соответствии этих цен рыночному уровню, то база для расчета налогов признается объективно сформированной и основания для ее корректировки отсутствуют. Несоответствие цен в сделках между взаимозависимыми лицами рыночному уровню искажает налоговые базы по налогам и как следствие возникает необходимость в корректировке налоговых обязательств у сторон сделки.

7.3.3. Периодичность и продолжительность налоговой проверки сделок между взаимозависимыми лицами

Течение срока такой налоговой проверки начинается со дня принятия решения о ее проведении. Продолжительность проведения налоговой проверки сделок между взаимозависимыми лицами – 6 месяцев. Однако этот срок может быть продлен. Основания и сроки продления налоговой проверки взаимозависимых лиц представлены в таблице 2. Решение о продлении налоговой проверки принимается руководителем территориального органа ФНС.

Таблица 2

Основания и сроки продления проверки контролируемых сделок

№ п/п	Основания продления срока проверки	Срок, на который проверка может быть продлена
1	Проведение проверки в отношении организации, отнесенной в соответствии со ст. 83 НК РФ к категории крупнейших налогоплательщиков	максимально на 6 месяцев
2	Возникновение на месте проведения проверки обстоятельств непреодолимой силы (затопление, наводнение, пожар и т.п.)	максимально на 6 месяцев

№ п/п	Основания продления срока проверки	Срок, на который проверка может быть продлена
3	Непредставление налогоплательщиком в установленный срок документов (30 дней), необходимых для проведения проверки	максимально на 6 месяцев
4	Получение информации от иностранных государственных органов	от 6 до 9 месяцев
5	Проведения экспертиз и/или перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке	максимально на 6 месяцев

7.3.4. Окончание налоговой проверки взаимозависимых лиц и оформление ее результатов

В последний день проведения налоговой проверки проверяющими составляется справка, которая передается проверяемому налогоплательщику под роспись или заказным почтовым отправлением, если налогоплательщик отказывается получить ее лично или через своего законного представителя. В случае передачи справки по почте заказным письмом датой ее вручения считается шестой день, исчисленный с даты отправки заказного письма.

В справке указываются:

- 1) предмет налоговой проверки;
- 2) сроки ее проведения;
- 3) состав мероприятий налогового контроля, примененных в ходе проверки.

Если в результате проверки выявлено несоответствие примененной в сделке цены ее рыночному уровню, следствием которого явилось занижение налога или завышение убытка, территориальным органом ФНС, проводившим проверку, должны быть выполнены следующие действия:

- 1) в течение двух месяцев с момента передачи проверяемому налогоплательщику справки об окончании проверки составлен акт по результатам этой налоговой проверки;

- 2) акт подписывается должностными лицами, проводившими проверку, и лицом, в отношении которого проводилась такая проверка, или его представителем;

3) в течение пяти рабочих дней вручается проверяемому налогоплательщику или его законному представителю от даты его подписания лицами, перечисленными в п. 2;

4) акт передается налогоплательщику под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате его получения налогоплательщиком или его представителем.

При несогласии налогоплательщика с результатами налоговой проверки, проведенной в отношении него, и фактами, подтверждающими эти результаты, он имеет право в течение 20-ти рабочих дней со дня получения акта представить в территориальный орган ФНС свои письменные возражения, с приложением документов, их заверенных копий, подтверждающих обоснованность возражений.

Рассмотрение материалов проверки и принятие решения по ее результатам осуществляются в порядке, определенном *ст. 101 НК РФ*.

7.4. Порядок проверки цен при совершении сделок между взаимозависимыми лицами

7.4.1. Общие положения проведения проверки цен при совершении сделок между взаимозависимыми лицами

По общему правилу считается, что цена, примененная в сделке, является рыночной. Однако это правило действует в отношении сделок, совершенных между лицами, не являющимися по налоговому законодательству РФ взаимозависимыми (*п. 1 ст. 105.3 и п. 1 ст. 105.14 НК РФ*).

Если же сделка совершена между взаимозависимыми лицами, то такая сделка становится контролируемой, и контролю в первую очередь подлежит ее цена. В соответствии *п. 1, 3, 8÷12 ст. 105.3 НК РФ* цена в контролируемой сделке признается рыночной, если она:

- соответствует уровню цен, регулируемых государством, или согласована с Федеральной антимонопольной службой (ФАС) РФ;
- соответствует цене, доказанной независимым оценщиком;
- установлена в соответствии с соглашением о ценообразовании, заключенным с ФНС России;

➤ применена на основании специальных правил определения цен для целей налогообложения, предусмотренными отдельными главами части 2 НК РФ.

Основой налоговой проверки контролируемых сделок является сравнение фактических доходов, полученных в проверяемой сделке, с доходами, которые проверяемый налогоплательщик должен был получить в случае совершения этой сделки с лицом, не являющимся взаимозависимым по отношению к проверяемому налогоплательщику. Такое сравнение допустимо, если оно проводится в одинаковых коммерческих или финансовых условиях (*п. 2 ст. 105.5 НК РФ*).

На основе полученных данных заинтересованное лицо – налогоплательщик или органы ФНС – могут определить рыночный уровень цены, примененной в контролируемой сделке. Для этого может быть использован один следующих методов или их совокупность:

- 1) метод сопоставимых рыночных цен;
- 2) метод цены последующей реализации;
- 3) затратный метод;
- 4) метод сопоставимой рентабельности;
- 5) метод распределения прибыли.

В случае выявления недополученного дохода в сделке с взаимозаменяемым лицом этот доход учитывается при формировании налоговой базы (*п. 1 ст. 105.3 НК РФ*).

7.4.2. Метод сопоставимых рыночных цен

Согласно *п. 3 ст. 105.17 НК РФ* этот метод является приоритетным по сравнению с другими выше названными методами. Порядок применения метода сопоставимых рыночных цен регулируется *ст. 105.9 НК РФ*.

Он может быть использован в следующих условиях:

- 1) при совершении на соответствующем рынке реализации товаров (работ, услуг) хотя бы одной сопоставимой сделки, предметом которой является реализация идентичных или однородных товаров (работ, услуг);
- 2) при достаточности информации о существовании и условиях такой сделки.

Метод сопоставимых рыночных цен заключается в определении соответствии цены товаров (работ, услуг) в рассматриваемой

сделке на основании ее сопоставления с интервалом рыночных цен. Говоря иными словами, анализируемая цена должна находиться в этом интервале.

Порядок определения интервала рыночных цен регулируется *п. 2÷6 ст. 105.9 НК РФ*. Если в распоряжении проверяющих имеется информация только об одной сопоставимой сделке, то цена этой сделки может одновременно признана и минимальной, и максимальной. При этом должны быть соблюдены следующие требования:

– условия этой сделки полностью сопоставимы с условиями анализируемой сделки, либо эта сопоставимость должна быть обеспечена с помощью соответствующих корректировок;

– продавец товаров (работ, услуг) в сопоставимой сделке не занимает доминирующего положения на рынке идентичных (однородных) товаров (работ, услуг).

Если у проверяющих имеется информация о нескольких сопоставимых сделках, то интервал рыночных цен устанавливается в следующей последовательности:

1) совокупность цен по найденным сопоставимым сделкам располагается по возрастанию;

2) каждой цене присваивается порядковый номер в порядке ее возрастания.

Минимальное значение интервала рыночных цен определяется следующим образом:

1-й шаг: определение минимального значения интервала цен по аналогичным сделкам

– максимальный порядковый номер рассматриваемой последовательности делится на 4;

– если полученный результат деления не целое число, то к его целой части следует прибавить 1, и которое в итоге будет являться номером минимального значения рассматриваемого интервала цен;

– если частное от деления является целым числом, то минимальное значение определяется как среднее арифметическое значения цены, имеющего в выборке порядковый номер, равный этому целому числу, и значения цены, имеющего следующий по возрастанию порядковый номер в рассматриваемом интервале цен;

2-й шаг: *определение минимального значения интервала цен по аналогичным сделкам*

– количество значений цен в анализируемом интервале умножается на 0,75;

– если полученное произведение является целым числом, то максимальный номер в интервале рассматриваемых цен рассчитывается как среднеарифметическое суммы найденного числа и следующего за этим числом номера по возрастанию в интервале цен;

– если полученное произведение не целое число, то максимальное значение цены в интервале определяется как сумма целой части найденного числа и единицы.

Согласно **п. 7 ст. 105.3 НК РФ** выбор цены для целей исчисления налогов на основе интервала рыночных цен проводится по следующим правилам.

Правило 1: цена в контролируемой сделке признается рыночной, если ее значение находится в интервале сопоставимых цен;

Правило 2: если цена в контролируемой сделке меньше минимального значения цены интервала сопоставимых рыночных цен, то для целей исчисления налогов принимается минимальная цена этого интервала;

Правило 3: если цена в контролируемой сделке больше максимальной цены интервала сопоставимых цен, то для целей исчисления налогов принимается максимальная цена этого интервала.

Пример 6

Ситуация 1

Организации «А» и «Б» являются взаимозависимыми. Между ними был заключен договор купли-продажи, по которому организация «А» продала организации «Б» 250 единиц условного товара по цене 48 600 руб. за единицу без учета НДС. При этом организация «А» закупила этот товар у сторонней организации по цене 47 200 руб. за единицу условного товара без учета НДС.

Для определения интервала рыночных цен за анализируемый период выбраны *сопоставимые сделки* между лицами не являющимися взаимозависимыми. Из *сопоставляемых сделок* составлена выборка в порядке возрастания цен.

<i>№ n/n</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>
<i>Цена за единицу, руб.</i>	<i>46 300</i>	<i>53 250</i>	<i>58 800</i>	<i>60 000</i>	<i>62 350</i>	<i>65 000</i>	<i>66 700</i>

1) Минимальный номер интервала цен и соответственно минимальная цена этого интервала составляют:

– число значений выборки составляет 7;

– частное от деления $7 \div 4 = 1,75$;

– номер минимального значения интервала рыночных цен равен 2, то есть к целой части частного от деления добавляем 1.

Следовательно, минимальная цена интервала цен 53 200 руб.

2) Максимальный номер интервала цен и, соответственно, максимальная цена этого интервала составляют:

– число значений выборки составляет 7, умноженное на 0,75, равно 5,25;

– поскольку результат произведения нецелое число, то для определения порядкового номера максимального значения интервала цен следует прибавить 1, то есть $5 + 1 = 6$.

Следовательно, максимальное значение цены в интервале цен равно 65 000 руб.

Таким образом, интервал рыночных цен составил от 53 250 руб. до 65 000 руб.

Цена в анализируемой сделке составляет 48 600 руб., что ниже минимального значения интервала цен (53 250 руб.). Следовательно, организация «А» обязана исчислить НДС и налог на прибыль исходя из цены 53 250 руб. Результат пересчета налогов представлен в таблице 3.

Таблица 3

Пересчет НДС и налога на прибыль

Показатели	При покупке товара организацией «А»	При продаже товара организации «Б»	Минимальное значение цены интервала цен за единицу, руб.
Цена за единицу товара, руб.	47 200	48 600	53 200
Количество проданного товара	250	250	250
Стоимость проданного товара, руб.	11 800 000	12 150 000	13 300 000
<i>Ставка НДС, %</i>	<i>20</i>	<i>20</i>	<i>20</i>

Показатели	При покупке товара организацией «А»	При продаже товара организации «Б»	Минимальное значение цены интервала цен за единицу, руб.
Ставка налога на прибыль, %		20	20
НДС к уплате в бюджет, руб.		70 000	300 000
НДС к доплате, руб.			230 000
Налог на прибыль		70 000	300 000
Налог на прибыль к доплате, руб.			230 000

Ситуация 2

Цена на товар в сделке между взаимозависимыми лицами (анализируемой сделке) установлена в размере 51 400 руб. за единицу товара. Изучение сопоставимых сделок позволило составить следующую выборку цен

№ n/n	1	2	3	4	5	6	7	8
Цена, руб.	46 300	47 200	53 250	53 000	55 500	55 500	58 900	62 400

1) Минимальный номер интервала цен и соответственно минимальная цена этого интервала составляют:

- число значений выборки составляет 8;
- частное от деления $8 \div 4 = 2$;

– среднее арифметическое значение цены № 2 и значение цены № 3 (2+1) равно $(47\ 200 + 53\ 250) \div 2 = 50\ 225$ руб., следовательно, минимальное значение интервала рыночных цен 50 225 руб.

2) Максимальный номер интервала цен и соответственно максимальная цена этого интервала составляют:

– произведение числа значений выборки на 0,75 – $8 \times 0,75 = 6$ (целое число);

– среднее арифметическое значение цены № 6 и значение цены № 7 (6+1) равно 57 200 руб., полученное как $(55\ 500 + 58\ 900) \div 2 = 57\ 200$ руб.

Следовательно, максимальное значение интервала рыночных цен 57 200 руб. Интервал рыночных цен составляет от 50 225 руб. до 57 200 руб. Цена товара в анализируемой сделке (51 400 руб.)

попадает в интервал рыночных цен. Таким образом, она признается рыночной.

При использовании биржевых котировок интервал рыночных цен определяется на основании цен сделок, проведенных на соответствующей бирже. В этом случае интервалом сопоставимых рыночных цен принимается минимальная и максимальная цены по сделкам, зарегистрированным биржей на дату совершения этих сделок (*п. 5 ст. 105.3 НК РФ*).

7.4.3 Метод цен последующей реализации

Метод цены последующей реализации (МЦПР) является методом проверки соответствия цены в анализируемой сделке ее рыночному уровню. Использование этого метода рекомендуется в следующих случаях:

- 1) перепродаваемый товар приобретен у взаимозависимого лица;
- 2) перепродаваемый товар не подвергался переработке;
- 3) покупателем этого товара является лицо или лица, не являющиеся по отношению к перепродавцу взаимозависимыми;
- 4) перепродавец товара (работы, услуги) не обладает нематериальными активами, оказывающих существенное влияние на уровень валовой рентабельности его бизнеса;
- 5) перепродажа товара сопровождается проведением подготовительных операций, а именно: подготовка товара к перепродаже (разделение на более мелкие партии, переупаковка) и транспортировке, смешивание товара и т.д.

Метод основан на сопоставлении валовой рентабельности, возникшей вследствие проведения анализируемой (контролируемой) сделки между взаимозависимыми лицами, с интервалом валовой рентабельности от последующей продажи аналогичных товаров одним из участников анализируемой (контролируемой) сделки другим хозяйствующим субъектам, не являющимися взаимозависимыми лицами с участниками анализируемой (контролируемой) сделки. Для реализации метода под валовой рентабельностью понимается отношение валовой прибыли к выручке, рассчитанной на основе цены последующей реализации (перепродажи) товара, приобретен-

ного у взаимозависимого лица, или цен по группе однородных сделок без учета НДС.

Порядок определения уровня рыночной цены по методу цены последующей реализации следующий:

1) если перепродавец осуществляет перепродажу товаров не взаимозависимым с ним лицам по разным ценам, при установлении интервала рентабельности в качестве цены последующей реализации товара применяется средневзвешенная цена этого товара, рассчитанная по всем таким сделкам (*п. 3 ст. 105.10 НК РФ*);

2) расчет интервала рентабельности проводится по правилам расчета интервала рыночных цен (*пп. 2÷6 ст. 105.9 НК РФ*);

3) цена в сделке признается рыночной, если валовая рентабельность перепродавца находится в интервале рентабельности (*п. 4 ст. 105.10 НК РФ*);

4) если валовая рентабельность перепродавца товара меньше минимального значения интервала рентабельности, цена в проверяемой сделке признается не рыночной и соответственно для целей расчета налогов принимается цена, соответствующая минимальному значению рентабельности интервала рентабельности (*абз. 1 п. 5 ст. 105.10 НК РФ*);

5) если валовая рентабельность перепродавца больше максимального значения интервала рентабельности, то цена для исчисления налога принимается соответствующей максимальному значению рентабельности интервала рентабельности (*абз. 2 п. 5 ст. 105.10 НК РФ*).

Пример 7

Организация «А» в налоговом периоде приобрела у организации «Б» товар. Эти организации являются взаимозависимыми. Поэтому сделки купли-продажи товара между ними относятся к разряду контролируемых. Информация об этих сделках представлена в таблице 4.

Товар, приобретенный у организации «Б», был продан другим организациям, не являющимися взаимозависимыми по отношению к организации «А». Кроме этого организация «А» приобретала аналогичный товар у других поставщиков (5 сделок), которые не являлись взаимозависимыми по отношению организации «А» с последующей

перепродажей этих товаров также лицам, не являющимися взаимозависимыми с организацией «А». Это обстоятельство позволило органам ФНС признать эти 5 сделок сопоставимыми с анализируемыми сделками и использовать данные по ним для определения обоснованности цены по анализируемой сделке. Информация по этим пяти сделкам представлена в таблице 5 и является основой для расчета рыночного интервала валовой рентабельности.

Таблица 4

Информация по анализируемым сделкам
между организациями «А» и «Б»

№ ситуации	Количество товаров, н.е.	Цена единицы товара, руб.	Стоимость приобретенного товара всего, тыс. руб., (стр. 2 × стр. 3)	Цена единицы товара при его перепродаже, руб.	Выручка от перепродажи товара всего, тыс. руб. (стр. 2 – стр. 5)	Валовая прибыль от перепродажи товара, тыс. руб. (стр. 6 – стр. 4)	Валовая рентабельность по операции перепродажи товара, % (стр. 7 – стр. 6)
1	1 780	65	115 700	110	195 800	80 100	40,91
2	2 150	65	139 750	95	204 250	64 500	31,58
3	2 350	70	164 500	149	350 150	185 650	53,02

Таблица 5

Информация по сопоставимым сделкам,
проведенным организацией «А»

№ п/п	Количество товаров, единиц	Покупная цена единицы товара, руб.	Стоимость товаров, тыс. руб. стр.2 – стр.3)	Продажная цена единицы товара, руб.	Средневзвешенная цена, тыс. руб.	Выручка по средневзвешенным ценам, тыс. руб. (стр.2 – стр.6)	Валовая прибыль перепродавца, тыс. руб. (стр. 7 – стр. 4)	Валовая рентабельность перепродавца, % (стр. 7 – стр. 4)
1	350	53	18 550	120	117,44	41 104	22 554	54,87
2	725	62	44 950	120		85 144	40 194	47,21
3	635	68	43 180	115		74 574	31 394	42,10
4	286	75	21 450	113		33 588	12 138	36,14
5	105	78	8 190	118		12 331	4 141	33,58

Далее рассчитывается рыночный интервал валовой рентабельности. Последовательность и результаты этого расчета представлены в таблице 6.

Таблица 6

Определение рыночного интервала валовой рентабельности

Значения валовой рентабельности в порядке возрастания (данные столбца 9 табл. 8), %	33,58	36,14	42,10	47,21	54,87
Нумерация сделок в порядке возрастания валовой рентабельности	1	2	3	4	5
Результат деления числа значений рентабельности на 4					1,25
Минимальное значение интервала рентабельности (ближайшее целое число после 1,25) – № 2					36,14 %
Результат умножения числа значений рентабельности на 0,75					3,75
Максимальное значение интервала рентабельности (ближайшее целое число после 3,75) – № 4					47,21 %

Таким образом, рыночный интервал валовой рентабельности считается установленным в пределах от 36,14 до 47,21%.

Сравнение результатов по ситуациям, предусмотренным в таблице 6, позволяет сделать следующие выводы.

Ситуация 1: валовая рентабельность в анализируемой сделке находится в пределах рыночного интервала валовой рентабельности, поэтому цена в анализируемой сделке будет признана рыночной.

Ситуация 2: валовая рентабельность в анализируемой сделке ниже минимального значения рыночного интервала валовой рентабельности, поэтому для целей налогообложения в анализируемой сделке цена принимается соответствующей минимальному значению интервала рентабельности, то есть 75 руб. за единицу товара.

Ситуация 3: валовая рентабельность в анализируемой сделке выше максимального значения интервала валовой рентабельности, поэтому для целей налогообложения в анализируемой сделке принимается фактически примененная цена, то есть 70 руб.

7.4.4. Затратный метод определения рыночных цен

Применение этого метода при проверке соответствия цены в проверяемой сделке между взаимозависимыми лицами рыночному уровню регулируется *ст. 105.11 НК РФ*.

Метод заключается в установления соответствия цены, использованной в проверяемой сделке, рыночному уровню на основании сравнения рентабельности затрат, понесенных проверяемым лицом в сделке, с рыночным интервалом рентабельности затрат, определенном по сопоставимым сделкам (*ст. 105.8 НК РФ*).

Затратный метод рекомендуется к применению (*п. 2 ст. 105.8 НК РФ*) по прямым сделкам купли-продажи (купля-продажа сырья, товаров), заключенным и реализуемым между взаимозависимыми лицами. Кроме этого затратный метод может быть использован при реализации договоров оказания услуг или выполнения работ между взаимозависимыми лицами (управление денежными средствами, исполнение обязанностей единоличного исполнительного органа и т.д.).

Перечисленные типы сделок относятся к числу анализируемых (контролируемых) и потому цены, примененные в этих сделках, подлежат проверке на их соответствие рыночному уровню. Вывод по проведенной проверке делается на основании соответствия уровня рентабельности анализируемой сделки рыночному интервалу валовой рентабельности. Последовательность действий при проведении такой проверки следующая:

1) рассчитывается интервал валовой рентабельности в соответствии с порядком, предусмотренном *ст. 105.8 НК РФ*, с которым сравнивается валовая рентабельность в проверяемой сделке;

2) цена в сделке признается рыночной, если валовая рентабельность перепродавца находится в интервале рентабельности;

3) если валовая рентабельность перепродавца товара меньше минимального значения интервала рентабельности, цена в проверяемой сделке признается не рыночной и соответственно для целей расчета налогов принимается цена, соответствующая минимальному значению рентабельности интервала рентабельности;

4) если валовая рентабельность перепродавца больше максимального значения интервала рентабельности, то цена для исчисления налога принимается соответствующей максимальному значению рентабельности интервала рентабельности.

Применение для целей налогообложения изложенной последовательности действий не должно приводить к уменьшению суммы налога, подлежащего уплате в бюджет РФ, или увеличению суммы убытка.

Пример 8

Подрядная строительная организация выполняет строительные работы для заказчика-застройщика. Участники этой сделки являются взаимозависимыми лицами. Следовательно, проводимая между ними сделка является контролируемой и подлежит анализу с целью выяснения соответствия примененной цены рыночному уровню цены на сопоставимые работы. Контролирующими органами выявлен ряд сопоставимых сделок, выполненных подрядчиком для других заказчиков-застройщиков, не являющихся по отношению к подрядчику взаимозависимыми лицами.

В таблицах 7, 8 и 9 представлена информация по анализируемой сделке, сопоставимым сделкам и рыночный интервал валовой рентабельности. Все стоимостные показатели приведены без учета НДС.

Таблица 7

Данные по анализируемой сделке

Выручка Подрядчика по сделке, руб.	Затраты по сделке, руб.	Валовая прибыль по сделке, руб. (гр. 1 – гр. 2)	Рентабельность затрат, % (гр. 3 / гр. 2 × 100)
780 000	738 000	42 000	5,69

Таблица 8

Данные по сопоставимым сделкам

№ сопоставимой сделки	Выручка по сделке, руб.	Затраты по сделке, руб.	Валовая прибыль по сделке, руб. (гр. 2 – гр. 3)	Рентабельность затрат, % (гр. 4 / гр. 3 × 100)
I	134 600	119 500	15 100	12,64
II	68 360	55 800	12 560	22,51
III	226 950	193 000	33 950	17,59
IV	568 340	436 700	131 640	30,14
V	362 000	288 700	73 300	25,39
VI	450 300	335 000	115 300	34,42

Таблица 9

Расчет показателей рыночного интервала рентабельности

Значения рентабельности по сопоставляемым сделкам в порядке возрастания, %	12,64	17,59	22,51	25,39	30,14	34,42
Нумерация значений интервала рентабельности в порядке возрастания	1	2	3	4	5	6
Расчет минимального значения интервала рентабельности затрат - число значений интервала, деленное на 4, то есть $6 \div 4 = 1,5$ - соответствует значению интервала, определенного добавлением 1 к целому числу от деления числа интервала: $1 + 1 = 2$. Следовательно, минимальное значение рыночного интервала валовой рентабельности затрат 17,59%						
Расчет максимального значения интервала рентабельности затрат - число значений интервала, умноженное на 0,75, то есть $0,75 \times 6 = 4,5$ - максимальное значение интервала – ближайшее целое после результата произведения, то есть 5. Следовательно, максимальная граница рыночного интервала валовой рентабельности затрат принимается равным 30,14%						
Рыночный интервал валовой рентабельности затрат принимается равным от 17,59 до 30,14%						

Валовая рентабельность затрат по анализируемой сделке равна 5,69% и соответственно ниже минимального значения рыночного интервала рентабельности. Следовательно, возникает необходимость корректировки дохода подрядной организации. В рассматриваемом примере для корректировки дохода применяется минимальное значение интервала рентабельности – 17,59%.

В результате рыночная цена сделки без учета НДС должна составлять:

$$738\,000 \text{ руб.} + 738\,000 \text{ руб.} \times 17,59 \div 100 = 867\,814,2 \text{ руб.}$$

Исходя из этого у подрядчика подлежат корректировке:

– налоговая база по НДС на:

$$867\,814,2 \text{ руб.} - 780\,000,0 \text{ руб.} = 87\,814,2 \text{ руб.}$$

– НДС на:

$$87\,814,2 \text{ руб.} \times 0,18 = 15\,806,6 \text{ руб.}$$

– налоговая база по налогу на прибыль на:

$$867\,814,2 \text{ руб.} - 780\,000,0 \text{ руб.} = 87\,814,2 \text{ руб.}$$

– налог на прибыль на:

$$87\,814,2 \text{ руб.} \times 0,18 = 17\,562 \text{ руб.}$$

7.4.5. Метод сопоставимой рентабельности

Этот метод может быть применен в том случае, если у проверяющих отсутствует информация или ее недостаточно для применения метода цен последующей реализации или затратного метода.

Метод сопоставимой рентабельности заключается в сравнении операционной рентабельности, сформировавшейся у проверяемого лица в анализируемой сделке, с интервалом рыночной рентабельности, сложившейся в аналогичных сделках. Процедура применения этого метода регулируется *ст. 105.8 НК РФ*.

Для реализации метода может быть использован один из следующих показателей операционной рентабельности:

- рентабельность затрат;
- рентабельность продаж;
- рентабельность активов;
- рентабельность коммерческих и управленческих расходов;
- иной показатель рентабельности, отражающий взаимосвязь между осуществляемыми функциями, используемыми активами и принимаемыми экономическими (коммерческими) рисками и величиной полученного дохода.

Выбор наиболее подходящего показателя рентабельности определяется с учетом следующих условий:

- вид деятельности, осуществляемый лицом, которое является стороной анализируемой сделки;
- используемые активы;
- достоверность, сопоставимость и достаточность исходной информации;
- и т.д.

При применении рассматриваемого метода показатели рентабельности используются с учетом особенностей, отраженных в таблице 10.

Порядок принятия решения о соответствии цены в анализируемой сделке рыночному уровню или, наоборот, о ее несоответствии этому требованию следующий. Если выбранный показатель операционной рентабельности по проверяемой сделке:

- находится в пределах интервала рентабельности, определенного в соответствии с требованиями *ст. 105.8 НК РФ*, то цена сделки признается соответствующей рыночным условиям;

– ниже минимального значения интервала рентабельности, определенного в соответствии с требованиями *ст. 105.8 НК РФ*, то для целей налогообложения принимается минимальное значение рентабельности и соответствующее ей значение цены;

– превышает максимальное значение интервала рентабельности, определенного в порядке в соответствии с требованиями *ст. 105.8 НК РФ*, то для целей налогообложения учитывается максимальное значение интервала рентабельности и соответствующее ей значение цены.

Таблица 10

Показатели рентабельности и назначение их использования при реализации метода сопоставимой рентабельности

Вид показателя рентабельности	Назначение использования и условия применения
Рентабельность продаж	Рекомендуется к применению при перепродаже товара, приобретенного у взаимозависимого лица и перепроданного лицу, не являющемуся взаимозависимым.
Валовая рентабельность коммерческих и управленческих расходов	Рекомендуется к использованию, если прибыль от перепродаваемого товара зависит от коммерческих и управленческих расходов
Рентабельность затрат	Целесообразен к применению при производстве и реализации товаров, а также в случае выполнения работ, оказания услуг.
Рентабельность активов	Рекомендуется к использованию, если взаимозависимые лица ведут капиталоемкую деятельность.

Пример 9

Организация «А», применяющая общий режим налогообложения, владеет коммерческой недвижимостью, помещения в которой сдает в аренду взаимозависимым лицам. Кроме этого, организация получает доходы от прочих видов хозяйственной деятельности.

У налогового органа возникли основания полагать, что доходы у организации «А» от аренды занижены, поскольку арендаторы помещений – взаимозависимые лица по отношению к арендодателю. Это обстоятельство послужило основанием отнести эти сделки к разряду контролируемых. Для выяснения соответствия величины ставок аренды, по которым организация «А» сдает помещения взаимозависимым лицам, рыночному уровню, налоговые органы провели необходимый анализ. С этой целью на основе общедоступной

информации в виде бухгалтерской и финансовой отчетности по пяти организациям, основным видом деятельности которых является сдача коммерческой недвижимости в аренду и осуществляющих аналогичную деятельность в сопоставимых условиях, применила **метод сопоставимой рентабельности**.

Критерием принятия соответствующего решения будет сравнение рентабельности арендных ставок, применяемых организацией «А», с рыночным интервалом рентабельности арендных ставок по организациям, ведущих сопоставимую деятельность. Для решения этой задачи выбран показатель **рентабельности затрат** (отношение прибыли к сумме себестоимости всех проданных товаров, включая коммерческие и управленческие расходы). Говоря иными словами, для расчета показателей рентабельности используются следующие показатели из отчетов о финансовых результатах:

- выручка от сдачи имущества в аренду;
- себестоимость аренды;
- управленческие расходы в части, приходящейся на услуги по аренде (определены расчетным путем).

Коммерческие расходы на себестоимость услуг по аренде не относились, так как они связаны исключительно с прочими видами деятельности организации «А». В таблице 11 представлены показатели анализируемой и сопоставляемых организаций, а также произведен расчет рентабельности затрат, связанных с оказанием услуг по аренде (табл. 12).

Таблица 11

Основные показатели хозяйственной деятельности организации «А» и сопоставляемых с ней организаций

Показатель	№ стр.	Анализируемая организация	Сопоставляемые организации				
			Орг. 1	Орг. 2	Орг. 3	Орг. 4	Орг. 5
Выручка от реализации товаров, работ, услуг	1	268 900	650 350	278 400	758 800	253 800	458 380
в т.ч. аренда	2	135 300	425 783	80 670	548 600	225 700	396 500
Себестоимость продаж	3	162 800	416 890	95 800	598 500	205 360	376 200
в т.ч. аренда	4	105 900	338 378	37 500	345 200	175 000	303 600

Показатель	№ стр.	Анализируемая организация	Сопоставляемые организации				
			Орг. 1	Орг. 2	Орг. 3	Орг. 4	Орг. 5
Валовая прибыль (убыток)	5	106 100	233 460	182 600	160 300	48 440	82 180
в т.ч. аренда (стр. 2 – стр. 4)	6	29 400	87 405	43 170	203 400	50 700	92 900
Коммерческие расходы	7	43 500	8 670	15 680	36 000	28 500	38 600
Управленческие расходы	8	48 600	73 890	95 700	108 000	14 780	38 340
в т.ч. связанные с арендой (стр. 8 × стр. 2 / стр. 1)	9	24 454	48 376	27 730	78 082	13 144	33 164
Прибыль (убыток) от продаж	10	14 000	150 900	71 220	16 300	5 160	5 240
в т.ч. аренда (стр. 6 – стр. 9)	11	4 946	39 029	15 440	125 318	37 556	59 736
Рентабельность затрат (стр. 9/(стр. 4 + стр. 9)), %	12	3,79	10,09	23,67	29,61	19,96	17,74

Таблица 12

Расчет рыночного интервала рентабельности

Значения рентабельности затрат в порядке возрастания, %	10,09	17,74	19,96	23,67	29,61
Нумерация показателей рентабельности затрат в порядке возрастания	1	2	3	4	5
Расчет минимального значения интервала рентабельности					
- число значений интервала, деленное на 4, то есть $5 \div 4 = 1,25$					
- соответствует значению интервала, определенного добавлением 1 к целому числу от деления числа интервала: $1+1 = 2$. Следовательно, минимальное значение рыночного интервала валовой рентабельности затрат 17,74%					
Расчет максимального значения интервала рентабельности затрат:					
- число значений интервала, умноженное на 0,75, то есть $0,75 \times 5 = 3,5$					
- максимальное значение интервала – ближайшее целое после результата произведения, то есть 5. Следовательно, максимальная граница рыночного интервала валовой рентабельности затрат принимается равным 23,67%					
Рыночный интервал валовой рентабельности затрат: от 17,74 до 23,67%					

Рентабельность услуг по аренде у организации «А» равна 3,79%. При этом минимальное значение рыночного интервала рентабельности 17,74%. Из этого следует вывод о том, что доходы ор-

ганизации «А» от сдачи в аренду помещений взаимозависимым лицам занижены и подлежат пересчету исходя из рентабельности затрат 17,74%.

Поскольку организация «А» сдает площади в аренду только взаимозависимым лицам, то это дает основания провести перерасчет всего дохода от сдачи имущества в аренду. Себестоимость услуг по предоставлению услуг по аренде помещения равна

$$105\,900 \text{ руб.} + 24\,454 \text{ руб.} = 130\,354 \text{ руб.}$$

Следовательно, пересчитанная величина дохода, полученного от сдачи имущества в аренду равна

$$130\,354 \text{ руб.} \times 1,1774 = 153\,479 \text{ руб.}$$

Величина корректировки дохода:

$$153\,479 \text{ руб.} - 135\,300 \text{ руб.} = 18\,178,8 \text{ руб.}$$

Таким образом, налоговые базы по налогу на прибыль и НДС подлежат корректировке на эту же сумму.

7.4.6. Метод распределения прибыли

Метод распределения прибыли – один из методов, используемых при выяснении степени соответствия рыночным условиям доходов в контролируемых сделках, полученными ее участниками. При этом участники этой сделки являются взаимозависимыми лицами. В целом метод регулируется *ст. 105.13 НК РФ*.

Метод распределения прибыли целесообразен к использованию в следующих случаях:

- 1) при невозможности использования выше изложенных методов для анализа проверяемой сделки;
- 2) при наличии существенной и абсолютно бесспорной взаимозависимости сторон проверяемой сделки.

Суть рассматриваемого метода заключается в сравнении распределения совокупной прибыли между взаимозависимыми лицами в совершенной сделки между ними и распределении прибыли между сторонами аналогичных сделок не являющихся взаимозависимыми.

Распределение прибыли между участниками анализируемой сделки производится на основании оценки вклада каждой из сторон сделки в совокупную прибыль, полученную в результате ее реали-

зации. Полученная прибыль может распределяться между ее участниками пропорционально:

1) вкладу каждой из сторон проверяемой сделки в совокупную прибыль, а именно: используемых ими активов, принимаемых на себя экономических (коммерческих) рисков и т.д.;

2) распределению между сторонами доходности проверяемой сделки;

3) прочим критериям и основаниям, соответствующим характеру сделки.

В примере 10 представлен порядок применения метода распределения прибыли.

Пример 10

Организации «А» и «Б» являются взаимозависимыми лицами. При этом организация «А» имеет возможность оказывать влияние на ценовую политику организации «Б».

Организация «Б» занимается производством изделий, себестоимость единицы которого по данным бухгалтерского учета составляет 850 руб. Организация «А» покупает у организации «Б» всю, изготовленную ею продукцию по цене 900 руб., которую затем перепродает по цене 1 200 руб. за единицу. По отношению к продаваемым изделиям эта цена является рыночной, так как именно по этой цене продается аналогичная продукция.

Поскольку организации «А» и «Б» являются взаимозависимыми, то сделка между ними является контролируемой.

Изучение рынка показало, что в аналогичных сделках полученная прибыль делится между участниками в пропорции 75% производителю продукции и 25% – перепродавцу. Таким образом, для целей налогообложения надлежит перераспределить совокупную прибыль между организациями «А» и «Б».

Совокупная прибыль равна:

– прибыль, полученная организацией «Б» с каждой единицы изделий:

$$900 \text{ руб.} - 850 \text{ руб.} = 50 \text{ руб.}$$

– прибыль, полученная организацией «А» с каждой единицы изделий:

$$1\,200 \text{ руб.} - 900 \text{ руб.} = 300 \text{ руб.}$$

Таким образом, совокупная прибыль по каждому изделию составила 350 руб. В результате ее перераспределения организации должны получать с каждой единицы изделия следующую прибыль:

– организация «Б»:

$$350 \text{ руб.} \times 0,75 = 262,5 \text{ руб.}$$

– прибыль, полученная организацией «А» с каждой единицы изделий:

$$350 \text{ руб.} \times 0,25 = 87,5 \text{ руб.}$$

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение понятия «взаимозависимые лица».
2. Изложите порядок расчета доли прямого участия в уставном капитале зависимого лица.
3. Изложите порядок расчета доли косвенного участия в уставном капитале зависимого лица.
4. Дайте определение понятия «контролируемые сделки».
5. Изложите основания для проведения в отношении взаимозависимых лиц налоговой проверки.
6. Изложите предмет и цель налоговой проверки взаимозависимых лиц.
7. Изложите сроки проверки взаимозависимых лиц и основания для продления проверки, проводимой в их отношении.
8. Изложите общий порядок проверки цен в сделках между взаимозависимыми лицами.
9. Изложите последовательность реализации метода сопоставимых цен.
10. Изложите последовательность применения метода цен последующей реализации.
11. Изложите последовательность применения затратного метода.
12. Изложите последовательность применения метода сопоставимой рентабельности.

Тема 8. Производство по результатам налоговых проверок

Главы и статьи Налогового кодекса РФ, необходимые для изучения темы:

- *ст. 88 «Камеральная налоговая проверка»;*
- *ст. 89 «Выездная налоговая проверка»;*
- *ст. 100 «Оформление результатов налоговой проверки»;*
- *ст. 101 «Вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки»;*
 - *ст. 101.4 «Производство по делу о предусмотренных настоящим Кодексом налоговых правонарушениях»;*
 - *ст. 176.1 «Заявительный порядок возмещения налога»;*
 - *ст. 120 «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (базы для исчисления страховых взносов)»;*
 - *ст. 125 «Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога»;*
 - *ст. 126. «Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля»;*
 - *ст. 129.2. «Нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса».*

Производство по результатам налоговых проверок представляет собой процессуальный порядок действий налоговых органов по выявлению, расследованию, пресечению и предупреждению нарушений законодательства о налогах и сборах, а также привлечению виновных к ответственности и возмещению государству причиненного в результате противоправных действий ущерба государству.

Производство по результатам налоговых проверок реализуется рядом последовательных этапов, а именно:

1-й этап: оформление результатов налоговых проверок, в том числе:

- составление справки об окончании проведения выездной налоговой проверки;
- вручение этой справки налогоплательщику;

– составление акта по результатам проведенной налоговой проверки;

– вручение акта налогоплательщику или его законному представителю.

2-й этап – составление налогоплательщиком возражений по акту налоговой проверки и передача этих возражений в территориальный орган ФНС;

3-й этап – вынесение решение по акту выездной налоговой проверки, в том числе:

– рассмотрение руководителем территориального органа ФНС, проводившего выездную налоговую проверку, ее результатов, отраженных в акте, в присутствии налогоплательщика или его законного представителя;

– принятие решения по результатам рассмотрения результатов налоговой проверки, отраженных в акте, и вынесение

4-й этап – вручение налогоплательщику, в отношении которого проводилась выездная налоговая проверка, утвержденного акта, принятого по ее результатам;

5-й этап – направление налогоплательщику требования об уплате налога по результатам налоговой проверки, наложение административного наказания на виновное лицо за нарушение законодательства о налогах и сборах, принятие обеспечительных мер для исполнения решения, принятого по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки.

8.1. Порядок оформления результатов камеральных налоговых проверок

Результатом камеральной налоговой проверки может являться один из следующих итогов:

– налогоплательщик совершил налоговое правонарушение и следовательно нарушил налоговое законодательство;

– факты нарушений налогового законодательства не выявлены.

Если по результатам проведения камеральной проверки нарушение налогового законодательства не обнаружено, то налоговый орган, проводивший эту проверку, не обязан составлять какой-либо итоговый документ (*ст. 88, 100 НК РФ*). Исключением является камеральная проверка декларации по НДС, проводимой налоговыми органами при заявлении налогоплательщика на получение воз-

мещения по этому налогу. При отсутствии нарушений налогового законодательства налоговый орган обязан в течение семи дней после окончания проверки уведомить об этом проверяемого налогоплательщика в письменном виде (*п. 12 ст. 76.1 НК РФ*).

Результаты камеральной проверки, в ходе которой выявлено оформляется актом камеральной проверки (*п. 5 ст. 88, абз. 2 п. 1 ст. 100 НК РФ*).

8.1.1. Требованиям к акту камеральной проверки

Основные требования к содержанию акта камеральной проверки установлены *п. 3 ст. 100 НК РФ*. Согласно этой статье акт камеральной налоговой проверки состоит из следующих частей:

– вводная часть, в которой отражаются общие положения проведенной камеральной налоговой проверки;

– описательная часть, в которой перечисляются установленные факты нарушения налогового законодательства и излагается суть нарушений;

– итоговая часть, в которой излагаются выводы проверяющих, их предложения по устранению выявленных нарушений налогового законодательства и предложения по наложению на налогоплательщика мер взыскания;

– приложения к акту камеральной налоговой проверки.

В этой же статье НК РФ установлены следующие правила и требования к составлению акта камеральной налоговой проверки:

1) акт составляется в каждом случае при выявлении нарушений налогового законодательства (*п. 5 ст. 88 НК РФ*);

2) акт составляется в двух экземплярах по утвержденной форме;

3) акт подписывается налоговым инспектором и налогоплательщиком, в отношении которого проводилась камеральная налоговая проверка;

4) срок составления акта – десять рабочих дней со дня окончания камеральной проверки (*абз. 1 п. 1 ст. 100 НК РФ*);

5) срок вручения акта налогоплательщику – пять рабочих дней с даты составления акта (*пп. 1 п. 3, п. 5 ст. 100 НК РФ*).

Течение 10-дневного срока для составления акта камеральной проверки начинается со дня, следующего за днем ее окончания. Днем окончания проверки считается дата истечения трехмесячного срока, установленного законодательством для ее проведения, либо

дата фактического окончания проверки в пределах трехмесячного срока. Течение трехмесячного срока начинается со дня подачи налоговой декларации в налоговый орган (*п. 2 ст. 88 НК РФ*).

Течение 5-дневного срока для вручения налогоплательщику экземпляра акта камеральной проверки начинается со дня, следующего за днем составления акта. Акт должен быть вручен налогоплательщику или его представителю любым способом, свидетельствующим о дате получения акта (под расписку, почтовым отправлением и т.д.) (*п. 5 ст. 100 НК РФ*).

8.1.2. Порядок принятия решения по акту камеральной налоговой проверки

Решение по результатам камеральной налоговой проверки принимается руководителем территориального органа ФНС на основании докладной записки налогового инспектора, проводившего эту проверку. В этой записке:

- описываются факты нарушения налогового законодательства и перечень показателей налоговой декларации, при исчислении которых налогоплательщиком были допущены нарушения;
- излагаются доказательства, подтверждающие факты нарушения налогового законодательства;
- описываются все исправления, внесенные проверяющим налоговым инспектором в налоговую декларацию налогоплательщика;
- фиксируется отсутствие обстоятельств, которые исключают привлечение налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- формулируются предложения о форме привлечения налогоплательщика к ответственности за нарушение налогового законодательства, а именно: 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.

8.1.3. Обжалование акта камеральной проверки

При несогласии налогоплательщика с выводами, изложенными в акте камеральной проверки, он имеет право в течение месяца с момента получения акта представить свои возражения (*п. 6 ст. 100 НК РФ*). Течение срока для предоставления возражений начинается со дня, следующего за днем получения акта камеральной налоговой проверки (*п. 2 ст. 6.1 НК РФ*). Орган ФНС РФ, проводивший камеральную проверку, должен в течение десяти дней после получения возражений их рассмотреть и принять решение по результатам этой проверки (*п. 1 ст. 101 НК РФ*).

8.2. Оформление результатов выездной налоговой проверки

8.2.1. Справка об окончании проведения выездной налоговой проверки

В последний день выездной налоговой проверки проверяющие должны составить справку о проведенной налоговой проверке и вручить ее налогоплательщику (*п. 15 ст. 89, п. 1 ст. 100 НК РФ*). Составление и передача этой справки налогоплательщику означает, следующее:

- 1) выездная налоговая проверка завершена;
- 2) проверяющие обязаны покинуть территорию налогоплательщика;
- 3) проверяющие не могут требовать от налогоплательщика каких-либо документов;
- 4) проверяющие не имеют право проводить какие-либо мероприятия налогового контроля в отношении проверяемого налогоплательщика, в том числе проводить допрос свидетелей.

Справка об окончании проведения выездной налоговой проверки:

- составляется и подписывается руководителем проверяющей группы;
- содержит информацию о предмете и сроках проведения проверки, обо всех ее приостановлениях и продлениях (*п. 15 ст. 89 НК РФ*);
- вручается налогоплательщику в последний день проведения проверки (*абз. 1 п. 15 ст. 9 НК РФ*).

8.2.2. Порядок составления акта по результатам выездной налоговой проверки

Общий порядок оформления акта результатов налоговой проверки регулируется **ст. 100 НК РФ**. В акте отражаются результаты проверки, а именно выявленные в ходе проверки нарушения налогового законодательства или, наоборот, их отсутствие.

Основные требования к составлению акта изложены в **п. 3 ст. 100 НК РФ**.

Акт по результатам выездной налоговой проверки должен быть составлен:

– не позднее двух месяцев со дня окончания налоговой проверки и вручения налогоплательщику справки об ее окончании (**абз. 1 п. 1 ст. 100 НК РФ**);

– не позднее трех месяцев со дня вручения справки об окончании выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков (**абз. 3 п. 1 ст. 100 НК РФ**).

Акт выездной налоговой проверки должен быть подписан как проверяющей стороной, так и проверяемой.

Со стороны органов ФНС акт подписывается должностными лицами налогового органа, проводивших проверку. Со стороны проверяемого налогоплательщика акт подписывается его законным представителем (руководителем). При отказе законного представителя (руководителя) проверяемого налогоплательщика (индивидуального предпринимателя) подписывать акт представителем налогового органа, возглавляющего проверяющую группу, на последней странице акта производится запись **«Налогоплательщик от подписи отказался»** (**абз. 2 п. 5 ст. 100 НК РФ**).

Акт выездной налоговой проверки должен быть вручен в течение 5-ти дней от даты его составления и подписания уполномоченными должностными лицами налогового органа (**п. 5 ст. 100 НК РФ**). При этом в акте указывается дата его вручения налогоплательщику. При наступлении определенных обстоятельств, которые не позволяют вручить акт законному представителю налогоплательщика – например, в случае уклонения налогоплательщика от получения акта – акт направляется по почте заказанным письмом. В этом случае к экземпляру акта, остающемуся на хранении в налоговом органе, прилагаются документы, подтверждающие факт почтового отправления или иного способа передачи акта налогоплатель-

щику. Акт выездной налоговой проверки будет считаться врученным налогоплательщику на шестой день с даты передачи заказного письма почтового отделению.

Если налогоплательщик не согласен с результатами проведенной налоговой проверки, выводами и предложениями проверяющих, изложенных в акте, налогоплательщик имеет право представить свои письменные возражения. Эти возражения могут быть представлены как по акту в целом, так и по его отдельным частям.

Свои возражения налогоплательщик имеет право представить в срок не позднее одного месяца (30 дней) со дня получения акта (*абз. 1 п. 6 ст. 100 НК РФ*). Эта норма распространяется на возражения по акту проверки консолидированной группы налогоплательщиков.

8.2.2.1. Порядок принятия решения по результатам рассмотрения материалов проверки

Рассмотрение результатов налоговой проверки, изложенных в акте, и возражений налогоплательщика должно состояться не позднее десяти дней с момента получения этих возражений. Это рассмотрение проводится руководителем налогового органа или его уполномоченным заместителем в присутствии налогоплательщика.

О месте рассмотрения материалов акт и его времени налогоплательщик должен быть извещен заблаговременно. В случае неявки налогоплательщика рассмотрение материалы акта рассматриваются без его участия.

При рассмотрении материалов акта, в том числе результатов примененных мероприятий налогового контроля, руководителем налогового органа может быть принято решение о привлечении к участию в рассмотрении акта свидетелей, экспертов, специалистов.

При рассмотрении материалов акта выездной налоговой проверки должны быть установлены и/или подтверждены:

- 1) факты нарушения налогового законодательства;
- 2) состав налоговых правонарушений;
- 3) основания для привлечения налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 4) обстоятельства, исключаящие вину лица в совершении налогового правонарушения, смягчающие или отягчающие ответ-

ственность налогоплательщика за совершение налогового правонарушения.

В результате рассмотрения материалов акта выездной налоговой проверки может принято одно из двух следующих решений (*ст. 101.4 НК РФ*):

1) о привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение;

2) об отказе в привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение.

В случае если вынесено решение о привлечении налогоплательщика к ответственности, в отношении него предпринимаются следующие действия:

1) ему направляется требование об уплате налога, пени и штрафа в порядке и сроки, установленные следующими статьями НК РФ (*п. 10 ст. 101.4 НК РФ*):

- *ст. 60 НК РФ «Обязанности банков по исполнению поручений на перечисление налогов и сборов»;*

- *ст. 69 НК РФ «Требование об уплате налогов и сборов»;*

- *ст. 70 НК РФ «Сроки направления требования об уплате налога и сбора»;*

2) налогоплательщик привлекается к административной ответственности.

Эти решения могут быть отменены, если в ходе рассмотрения материалов акта были нарушены существенные условия его процедуры. Такое решение может принято вышестоящим налоговым органом или судом.

Существенным условием считается возможность участия в процедуре рассмотрения материалов акта налогоплательщика, в отношении которого составлен этот акт (*п. 12 ст. 101.4 НК РФ*).

8.2.2.2. Обеспечительные меры по исполнению решения о налоговом правонарушении

Территориальный орган ФНС после рассмотрения результатов проведенной налоговой проверки и вынесения по этому акту решения для исполнения этого решения может принять обеспечительные меры. Эти меры принимаются в том случае, если у ФНС имеются основания полагать, что исполнение решения будет затруднено или

невозможным, например, из-за противодействия налогоплательщика. Порядок принятия этих мер регулируется *п. 10 ст. 101 НК РФ*.

Решение о принятии обеспечительных мер вступает в силу со дня его решения и действует до дня:

- исполнения решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- отмены решения по акту налоговой проверки вышестоящим налоговым органом или судом.

В качестве обеспечительных могут быть приняты следующие меры (*п. 10 ст. 101 НК РФ*):

1) запрет налогоплательщику на реализацию его имущества или передачу его в залог без согласия органа ФНС, принявшего обеспечительные меры;

2) приостановление операций по счетам в банке (*ст. 76 НК РФ*) в пределах разницы между общей суммы недоимки, пени и штрафов и стоимостью имущества, на которое возложен запрет на реализацию или передачу его в залог.

Запрет налогоплательщику на реализацию им имущества и передачу его в залог возлагается в следующей последовательности:

1) на недвижимое имущество, в том числе не участвующего в производстве продукции (работ, услуг);

2) на транспортные средства, ценные бумаги, предметы дизайна служебных помещений;

3) на иное имущество, за исключением готовой продукции, сырья и материалов;

4) на готовую продукцию, сырье и материалы.

Запрет на реализацию (передачу в залог) имущества последующей группы применяется в случае, если совокупная стоимость имущества предыдущих групп меньше общей суммы недоимки, пени и штрафов, подлежащих уплате на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

При принятии ограничительных мер в отношении консолидированной группы плательщиков налога на прибыль эти меры в первую очередь принимаются в отношении имущества и денежных средств ответственного участника этой группы.

Вместе с тем налоговое законодательство предусматривает возможность замены обеспечительных мер иными мерами, гарантирующими исполнение решения о привлечении к ответственности за нарушение налогового законодательства.

В частности, орган ФНС, принявший решение о введении обеспечительных мер может их заменить на *(п. 11 ст. 101 НК РФ)*:

- 1) банковскую гарантию;
- 2) залог ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг;
- 3) поручительство третьего лица.

Копия решения о принятии обеспечительных мер и копия решения об их отмене вручаются налогоплательщику в течение пяти дней после дня их вынесения. Если эти решения отправляются по почте, решение считается полученным по истечении шести дней с даты отправления заказного письма *(п. 13 ст. 101 НК РФ)*.

Вопросы для самоконтроля

1. Изложите порядок оформления результатов камеральной проверки.
2. Изложите требования к акту камеральной проверки.
3. Изложите порядок принятия решения по акту камеральной налоговой проверки.
4. Изложите порядок обжалования акта камеральной проверки.
5. Изложите содержание, назначения справки об окончании выездной налоговой проверки и ее последствия.
6. Изложите порядок составления акта по результатам выездной налоговой проверки.
7. Изложите порядок подписания акта, составленного по результатам выездной налоговой проверки.
8. Изложите порядок вынесения решения по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки.
9. Перечислите обеспечительные меры, которые могут быть приняты органами налоговой инспекции после вынесения решения по результатам выездной налоговой проверки.

Тема 9. Порядок обжалования решений по результатам налоговой проверки

Главы и статьи Налогового кодекса РФ, необходимые для изучения темы:

- *гл. 19 «Порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц»;*
- *ст. 74.1 «Банковская гарантия»;*
- *ст. 138 «Порядок обжалования»;*
- *ст. 139 «Порядок и сроки подачи жалобы»;*
- *ст. 139.1 «Порядок и сроки подачи апелляционной жалобы»;*
- *ст. 139.2 «Форма и содержание жалобы (апелляционной жалобы)»;*
- *ст. 139.3 «Оставление жалобы (апелляционной жалобы)»;*
- *ст. 140 «Рассмотрение жалобы (апелляционной жалобы)»;*
- *ст. 142 «Рассмотрение жалоб, поданных в суд».*

9.1. Общие вопросы обжалования решений по результатам налоговой проверки

Гражданский и Налоговый кодексы РФ предусматривают возможность обжалования ненормативных актов, изданных государственными структурами. Говоря иными словами, налогоплательщик имеет право на обжалование актов налоговых органов ненормативного характера, а также действий или бездействия их должностных лиц органов ФНС. К числу таких ненормативных актов относятся акты по результатам проведенных налоговых проверок как камеральных, так и выездных. Порядок обжалования таких актов, если они затрагивают интересы налогоплательщика, и он с ними не согласен регулируются *гл. 19 НК РФ*.

Условие реализации права обжалования – признаки того, что, по мнению субъекта обжалования, акты органов ФНС, а также действий или бездействий его должностных лиц нарушают его права, то есть препятствуют реализации им его законных прав и интересов, а также незаконно возлагают на него обязанности либо ответственность.

Субъект обжалования – это любое лицо, чьи интересы и права, по его мнению, были ущемлены актом ненормативного характера, а

также действием или бездействием должностных лиц органов ФНС. Говоря иными словами, таким субъектом в первую очередь следует считать налогоплательщика, которому по результатам проведенной налоговой проверки была вменена вина в совершении налогового правонарушения и соответственно на которое была возложена ответственность за это правонарушение. Кроме этого к таким субъектам можно отнести и работников налогоплательщика, интересы которых могут быть затронуты санкциями, наложенными на него.

9.2. Общий порядок обжалования решений по актам налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок

В соответствии со *ст. 138 НК РФ* решение по акту налоговой проверки может быть обжаловано:

- в вышестоящем налоговом органе;
- в судебном порядке.

Обжалование в вышестоящем налоговом органе может быть осуществлено в следующей последовательности:

1-й шаг:

- подача апелляционной жалобы в территориальный орган ФНС;
- срок подачи апелляционной жалобы – до вступления в силу решения, вынесенного по результатам рассмотрения результатов налоговой проверки;

2-й шаг:

- подача жалобы в вышестоящий налоговый орган с просьбой об отмене вступившего в силу решения, принятого по результатам рассмотрения результатов налоговой проверки.

Апелляционная жалоба – это обращение налогоплательщика в территориальный орган ФНС по поводу вынесенного в адрес налогоплательщика решения по результатам налоговой проверкой и наложением на него соответствующих санкций. Предмет апелляционной жалобы – обжалование еще не вступившего в силу решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за вменяемое ему совершение налогового правонарушения и соответственно нарушение по этому поводу его прав (*абз. 3 п. 1. ст. 138 НК РФ*).

Жалоба – это обращение налогоплательщика в вышестоящий налоговый орган с целью обжалования вступившего в силу акта

налогового органа о привлечении его к ответственности за вменяемое ему совершение им налогового правонарушения, и который – акт – нарушает его права (*абз. 2 п. 1 ст. 138 НК РФ*).

Если апелляционная жалоба и/или жалоба налогоплательщика не приводят к отмене решения по акту или их пересмотру, то налогоплательщик имеет право обжаловать решение по акту налоговой проверки в судебном порядке. Кроме этого налогоплательщик имеет право обратиться в суд, если решение по апелляционной жалобе и/или жалобе не принято вышестоящим налоговым органом. Срок обращения в суд – не позднее одного месяца (*п. 6 ст. 140 НК РФ*) с момента получения акта (*п. 2 ст. 138 НК РФ*).

Однако обращение в суд с соответствующей жалобой возможно только после обжалования решения налоговой инспекции в вышестоящем налоговом органе. В случае обжалования в судебном порядке решения по акту налоговой проверки срок для обращения в суд исчисляется в следующем порядке:

со дня, когда налогоплательщику стало известно о принятом вышестоящим налоговым органом решении по соответствующей жалобе

ИЛИ

со дня истечения срока принятия решения по жалобе (апелляционной жалобе), установленного п. 6 ст. 140 НК РФ

Апелляционные жалоба и жалоба, поданные в соответствующие инстанции не останавливают исполнение вступившего в силу акта ненормативного характера (акта по результатам проведенной налоговой проверки). Такое приостановление возможно в том случае, если налогоплательщик, которому вменено нарушение налогового законодательства представил в налоговый орган, принявший этот ненормативный акт, банковскую гарантию, согласно которой банк берет на себя обязательство уплатить за налогоплательщика все возложенные на него все штрафные санкции.

Если жалоба подана в вышестоящий налоговый орган, то он обязан рассмотреть эту жалобу в течение пяти дней с момента ее получения. В результате рассмотрения жалобы может быть принято одно из двух следующих решений:

1) решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за нарушение налогового правонарушения приостановить;

2) отказать в приостановлении решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за нарушение налогового правонарушения приостановить.

В первом случае решение вышестоящего налогового органа действует до принятия им решения по существу жалобы.

Во втором случае принятое решение доводится до налогоплательщика в письменной форме в течение трех дней.

Повторное обращение с апелляционной жалобой и/или жалобой производится в сроки, установленные *главой 19 НК РФ*.

9.3. Порядок и сроки подачи жалобы и апелляционной жалобы

Порядок и сроки подачи жалобы регулируются *ст. 139 НК РФ* и *139.1 НК РФ*.

Апелляционная жалоба и/или жалоба подается в вышестоящий налоговый орган через налоговый орган, решение которого обжалуется налогоплательщиком. При этом жалоба может быть подана только с момента вступления в силу решения о привлечении налогоплательщика в ответственности за нарушение налогового правонарушения. Апелляционная жалоба может быть подана в вышестоящий налоговый орган до дня вступления в силу обжалуемого решения (*п. 1 ст. 139.1 НК РФ*).

Сроки подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган следующие (*п. 2 ст. 139 НК РФ*):

➤ в течение года с того момента, когда налогоплательщик узнал о нарушении своих прав вынесением решения по акту налоговой проверки;

➤ в течение года – на решение, вступившее в силу, о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое не было обжаловано в течение года со дня его вынесения.

Вместе с тем вышестоящий налоговый орган вправе оставить без рассмотрения жалобу и/или апелляционную жалобу (в полном объеме или в ее определенной части) (*п. 1 ст. 139.3 НК РФ*), если

- 1) не соблюден или нарушен порядок подачи жалобы;
- 2) сроки подачи жалобы нарушены;
- 3) не перечислены акты органа ФНС, которые нарушили, по мнению налогоплательщика, его права, а также действия или бездействия должностных лиц органа ФНС, которые также нарушили права налогоплательщика;

4) налогоплательщик ранее подавал жалобу по этим же основаниям;

5) решение по существу жалобы налогоплательщика было принято в его пользу до подачи им жалобы.

9.4. Порядок рассмотрения жалобы и принятие решения по ней

При подаче жалобы (апелляционной жалобы) в вышестоящий налоговый орган налогоплательщик, подавший эту жалобу, имеет право сопроводить дополнительными документами, подтверждающими его доводы. Рассмотрение жалобы или апелляционной жалобы осуществляется без участия налогоплательщика, подавшего жалобу (*п. 2 ст. 140 НК РФ*).

Налогоплательщик может быть приглашен для участия в рассмотрении его жалобы, если выявлены:

➤ противоречия в сведениях, содержащихся в материалах, представленных нижестоящим налоговым органом;

➤ несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в материалах нижестоящего налогового органа,

В этом случае руководитель вышестоящего органа ФНС или его уполномоченный заместитель назначают время и место рассмотрения жалобы налогоплательщика и извещают его об этом (*п. 2 ст. 140 НК РФ*).

В результате рассмотрения жалобы налогоплательщика может быть принято одно из следующих решений:

1) жалоба и/или апелляционная жалоба может быть оставлена без удовлетворения;

2) акт нижестоящего органа ФНС, принявшего решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за нарушение налогового правонарушения, отменяется в части или полностью;

3) решение нижестоящего органа ФНС отменяется полностью и по акту принимается новое решение;

4) действия и/или бездействия должностных лиц нижестоящего органа ФНС признаются незаконными и принятое ими решение отменяется.

Вышестоящий орган ФНС принимает решение по жалобе и/или апелляционной жалобе принимает в следующие сроки (*п. 6 ст. 140 НК РФ*):

1) решение по жалобе (апелляционной жалобе) на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения принимается вышестоящим налоговым органом в течение одного месяца со дня получения жалобы (апелляционной жалобы);

2) этот срок может быть продлен еще на один месяц для получения дополнительной информации как от нижестоящего налогового органа, так и от налогоплательщика, подавшего жалобу;

3) решение о продлении срока рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) доводится до налогоплательщика, подавшего жалобу (апелляционную жалобу), в течение трех дней со дня его принятия;

4) решение вышестоящего налогового органа по результатам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) доводится до налогоплательщика, подавшего жалобу (апелляционную жалобу), в течение трех дней со дня его принятия.

Если по мнению налогоплательщика, подавшего жалобу (апелляционную жалобу), вышестоящий налоговый орган примет решение, ущемляющее его интересы, то он вправе имеет право обратиться с соответствующей жалобой (исковым заявлением) в суд. Однако жалобы (исковые заявления) на акты налоговых органов, поданные в суд, рассматриваются и разрешаются в порядке, установленном гражданским процессуальным, арбитражным процессуальным законодательством, законодательством об административном судопроизводстве и иными федеральными законами (*ст. 142 НК РФ*).

Вопросы для самоконтроля

1. Перечислите лиц, имеющих право обжаловать решение органов налоговой инспекции, принятое по результатам проведенной выездной налоговой проверки.

2. Дайте определение жалобы и апелляционной жалобы.

3. Изложите порядок обжалования актов налоговых органов, принятых по результатам проведенных выездных налоговых проверок.

4. Изложите сроки подачи жалобы и апелляционной жалобы.

Тема 10. Налоговые правонарушения и налоговые преступления

Главы и статьи Налогового кодекса РФ, необходимые для изучения темы:

- *гл. 16 «Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение»;*
- *гл. 18 «Виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, ответственность за их совершение»;*
- *ст. 106 «Понятие налогового правонарушения»;*
- *ст. 107 «Лица, подлежащие ответственности за совершение налоговых правонарушений»;*
- *ст. 108 «Общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения»;*
- *ст. 111 «Обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения»;*
- *ст. 112 «Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения»;*
- *ст. 114 «Налоговые санкции»;*
- *ст. 122 «Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов)»;*

Главы и статьи Уголовного кодекса РФ, необходимые для изучения темы:

- *гл. 22 «Преступления в сфере экономики»;*
- *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».*

10.1. Общее понятие налогового правонарушения

Налоговое законодательство, регулируя общественные отношения, возникающие в связи с уплатой налогов, предусматривает

применение различных мер государственного принуждения в случаях нарушения субъектами налоговых правоотношений своих обязанностей. Порядок уплаты налогов обеспечивается применением финансовой, административной, уголовной и дисциплинарной ответственности.

Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение регулируются *гл. 16 НК РФ «Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение»*.

Налоговое правонарушение (ст. 106 НК РФ) – это виновно совершенное противоправное деяние в нарушение законодательства о налогах и сборах, которое выражается либо в конкретных действиях, либо бездействии налогоплательщика, за которое НК РФ установлена ответственность.

Всю совокупность налоговых правонарушений в зависимости от их проявления, а также в зависимости от последствий, которые они влекут за собой, принято делить:

- на налоговые правонарушения;
- на налоговые преступления.

Крайней формой налогового правонарушения является налоговое преступление. Его отличительной особенностью является тяжесть деяния. Поэтому налоговые преступления влекут за собой наступление ответственности, предусмотренной Уголовным кодексом (*ст. 14 УК РФ*). В отличие от налогового преступления совершение налогового правонарушения предусматривает наступление административной ответственности.

Для признания нарушения нормы налогового законодательства налоговым правонарушением необходимо, чтобы оно обладало **следующими признаками**:

- налоговое правонарушение – это поведенческий акт налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента или иного обязанного лица, действия или бездействие которых привели к нарушению норм налогового законодательства;
- налоговое правонарушение – это виновное деяние;
- налоговое правонарушение – это общественно вредное деяние, так как причиняет вред такому сектору публичных финансов, как бюджетные доходы;

➤ налоговое правонарушение – наказуемое деяние, так как за его совершение предусмотрено применение к виновному лицу принудительных мер имущественного характера.

Следствием совершения налогового правонарушения является наступление юридической ответственности в сфере налогообложения. Вместе с тем налоговым правонарушением может признаваться только то деяние, которое совершено лицом, способным нести налоговую ответственность.

Обязательными признаками налогового правонарушения, образующими его состав, являются противоправность действия и наличие санкции и за его совершение. Такое действие или бездействие будут признаны налоговым правонарушением при одновременном наличии следующих 4 элементов:

- 1) *объект правонарушения;*
- 2) *субъект;*
- 3) *объективная сторона правонарушения;*
- 4) *субъективная сторона правонарушения.*

Объектом налогового правонарушения выступают общественные отношения, которым в результате совершения правонарушений причиняется вред. Объектом налоговых правонарушений выступают фискальные интересы государства, направленные на формирование доходной части бюджетов всех уровней.

Субъектом налогового правонарушения является лицо, совершившее правонарушения и способное понести за них налоговую ответственность. Для того чтобы быть признанным субъектом налогового правонарушения, лицо должно соответствовать совокупности обязательных признаков, указанных в *ст. 107 НК РФ*, а именно:

- действия, совершенные лицом, должны попадать под случаи, предусмотренные *гл. 16* и *гл. 18 НК РФ*;
- физическое лицо должно быть старше 16 лет.

Объективная сторона налогового правонарушения представляет собой внешнее проявление налогового правонарушения и несет в себе такую характеристику противоправного деяния, которая позволяет ответить на вопрос о том, каким способом это деяние совершено.

Субъективная сторона налогового правонарушения – это юридическая вина в форме умысла или неосторожности.

Привлечение к ответственности за совершение налогового правонарушения подчиняется следующим общим условиям и нормам:

➤ привлечение виновного лица к ответственности не освобождает его от обязанности уплатить причитающуюся сумму налога;

➤ привлечение организации за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц, при наличии соответствующих оснований, от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами РФ;

➤ не допускается повторное привлечение к налоговой ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения;

➤ лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана и не будет установлена вступившим в законную силу решением суда;

➤ лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица (принцип презумпции невиновности налогоплательщика закреплен в *п. 6 ст. 108 НК РФ*);

➤ если вина налогоплательщика не доказана, то и санкции не могут применяться к налогоплательщику.

10.2. Обстоятельства, формирующие вину в налоговом правонарушении

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 обстоятельств 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%.

10.3. Виды санкций за совершение налоговых правонарушений

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 гл. 18 НК РФ*). Одна из основных целей применения штрафных санкций за совершение налогового правонарушения – предотвращение повторного совершения плательщиком налогового правонарушения.

Налоговые правонарушения выявляются в рамках проведения налогового контроля, а именно при проведении камеральной или выездной налоговых проверок. По результатам этих проверок, если будет выявлен факт совершения налогового правонарушения, в отношении нарушителя применяются налоговые санкции.

Налоговые санкции взыскиваются только в судебном порядке. Для этого налоговый орган после вынесения решения о привлечении субъекта (налогоплательщика) к ответственности за совершение налогового правонарушения должен обратиться с соответствующим исковым заявлением в суд.

Исковое заявление о взыскании налоговой санкции подается:

- в **арбитражный суд** – при взыскании налоговой санкции с организации или индивидуального предпринимателя;
- в суд общей юрисдикции – при взыскании налоговой санкции с физического лица.

Наибольшую общественную опасность представляют налоговые правонарушения, совершенные умышленно. По этой причине в НК РФ за такие налоговые правонарушения установлены увеличенные размеры взысканий. Например, неуплата или неполная уплата налога вследствие занижения налоговой базы, неправильное исчисление налога по итогам налогового периода, выявленные при выездной налоговой проверке, влекут взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога. Эти же действия, совершенные умышленно, предусматривают наложение штрафа в размере 40% от суммы неуплаченного налога (*ст. 122 НК РФ*).

Если в результате проведения налоговой проверки будет выявлена множественность налоговых правонарушений, то налагаемые налоговые санкции складываются, то есть налоговые санкции взыскиваются за каждое налоговое правонарушение (*п. 5 ст. 114 НК РФ*). Ответственность за совершение налоговых правонарушений регулируется *гл. 16 НК РФ*. Основные налоговые санкции приведены в таблице 16.

Таблица 16

**Основные налоговые санкции, предусмотренные *гл. 16 НК РФ*,
за совершение налоговых правонарушений**

Статьи НК РФ	Вид налогового правонарушения	Налоговая санкция
116, п. 1	Нарушение срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе	10 тыс. руб.
116, п. 2	Ведение деятельности без постановки на учет в налоговом органе по основаниям	Штраф 10% от полученного дохода, но не менее 40 тыс. руб.
119	Непредставление в установленный срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета	Штраф 5% от неуплаченной суммы налога, но не более 30% от указанной суммы и не менее 1 000 руб.
120	Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения	10 тыс. руб.
122	Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора)	Штраф в размере 20% от неуплаченной суммы налога (сбора)
122.1	Сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков ее ответственным участником, влечет взыскание	Штраф в размере 20% от неуплаченной суммы налога
123	Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и/или перечислению налогов	Штраф в размере 20% от суммы, подлежащей удержанию и/или перечислению
126	Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля	Штраф в размере 200 руб. за каждый непредставленный документ
126.1	Представление налоговым агентом налоговому органу документов, содержащих недостоверные сведения	Штраф 500 руб. за каждый представленный документ, содержащий недостоверные данные
129.1	Неправомерное несообщение сведений налоговому органу	Штраф 5 тыс. руб.

10.4. Уголовная ответственность за совершение налогового преступления

10.4.1. Виды налоговых преступлений

За ряд налоговых правонарушений согласно действующему законодательству наступает уголовная ответственность. Состав налогового преступления и порядок применения мер наказания за его совершение регулируются *гл. 22 Уголовного кодекса «Преступления в сфере экономики»*. Уголовная ответственность за совершение налоговых преступлений установлена в четырех статьях Уголовного кодекса РФ, а именно:

- *ст. 198 «Уклонение от уплаты налогов и/или сборов с физического лица»;*
- *ст. 199 «Уклонение от уплаты налогов и/или сборов с организации»;*
- *ст. 199.1 «Неисполнение обязанностей налогового агента»;*
- *ст. 199.2 «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и/или сборов».*

Налоговое преступление – это виновно совершенное общественно опасное деяние, запрещенное Уголовным кодексом под угрозой наказания и посягающее на финансовые интересы государства в сфере налогообложения.

Лицом, привлекаемым к уголовной ответственности, может быть только физическое лицо, даже в тех случаях, когда уголовное деяние касается организации. Таким образом, когда речь идет об уголовном преступлении, выражающемся в уклонении от уплаты налогов, к ответственности будут привлекаться конкретные люди, в частности, это могут быть директор или главный бухгалтер, а в определенных случаях – учредители.

К уголовной ответственности за неуплату налогов и сборов могут быть привлечены лишь вменяемые лица, достигшие шестнадцатилетнего возраста.

Различают три вида деяний, которые образуют состав уголовного преступления в сфере налогов и сборов:

1) уклонение от уплаты налогов и сборов, а именно уклонение гражданина от уплаты налога – *ст. 198 УК РФ* и уклонение от уплаты налогов с организаций – *ст. 199 УК РФ*;

2) неисполнение обязанностей налогового агента;

3) сокрытие денег и имущества организации или предпринимателя, за счет которых должно быть произведено взыскание налогов и сборов.

Согласно *ст. 198 УК РФ* уклонением от уплаты налогов или сборов с физического лица признается:

1) непредставление налоговой декларации или иных документов, представление которых является обязательным;

2) представление заведомо ложных сведений.

10.4.2. Ответственность за совершение налогового преступления

Уклонение от уплаты налогов и сборов (*ст. 198 УК РФ*) наказывается одним из следующих наказаний (и/или):

– штрафом в размере от 100 000 до 300 000 руб.;

– штрафом в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет;

– арестом на срок от четырех до шести месяцев;

– лишением свободы на срок до одного года.

При совершении преступления в виде уклонения от уплаты налогов и сборов принято различать преступления крупного размера и особо крупного размера.

Крупным размером признается неуплаченная сумма налогов и/или сборов в течение последних трех финансовых лет и составляющая 600 000 руб. Кроме этого неуплаченная сумма налогов должна превышать 10% подлежащих уплате сумм налогов и сборов или превышать 1 800 000 руб. То же деяние, совершенное в особо крупном размере, наказывается:

– штрафом в размере от 200 000 до 500 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от восемнадцати месяцев до трех лет;

– либо лишением свободы на срок до трех лет.

Особо крупным размером признается сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более

3 000 000 руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и/или сборов превышает 20%, подлежащих уплате сумм налогов и/или сборов, либо превышает 9 000 000 руб.

Согласно изменениям, вступившим в силу с 1 января 2010 г., **лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное ст. 198 УК РФ, освобождается от уголовной ответственности, если оно полностью уплатило суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумму штрафа.**

Ст. 199 УК РФ, так же как и **ст. 198 НК РФ**, рассматривает уклонение от уплаты налогов или сборов путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых является обязательным, либо путем представления заведомо ложных сведений. Однако **ст. 199 УК РФ** распространяет свое действие на организации. Следовательно, если будет установлен факт уклонения от уплаты налогов или сборов путем непредставления налоговой декларации или иных документов либо путем представления заведомо ложных сведений, уголовному преследованию подлежит руководитель организации.

Такое деяние, совершенное в крупном размере, наказывается:

- штрафом в размере от 100 000 до 300 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет;
- либо арестом на срок от четырех до шести месяцев;
- либо лишением свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

То же деяние, совершенное группой лиц по предварительному сговору в особо крупном размере, наказывается:

- штрафом в размере от 200 000 до 500 000 руб. или штрафом в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет;
- либо лишением свободы на срок до шести лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Ст. 199.1 УК РФ устанавливает ответственность налогового агента за неисполнение им в личных интересах обязанностей по ис-

числению, удержанию или перечислению налогов и/или сборов в соответствующий бюджет.

Налоговое правонарушение, попадающие по действие **ст. 199 УК РФ**, совершенное в крупном размере, наказывается:

- штрафом в размере от 100 000 до 300 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет;

- либо арестом на срок от четырех до шести месяцев;

- либо лишением свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

То же деяние, совершенное в особо крупном размере, наказывается:

- штрафом в размере от 200 000 до 500 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от двух до пяти лет;

- либо лишением свободы на срок до шести лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Для налоговых преступлений, подпадающих под действие **ст. 119** и **ст. 119.1 УК РФ**, крупным или особо крупным признаются следующие суммы налогов:

- крупным размером признается сумма налогов и/или сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 2 000 000 руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и/или сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и/или сборов, либо превышающая 6 000 000 руб.;

- особо крупным размером признается сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 10 000 000 руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и/или сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и/или сборов, либо превышающая 30 000 000 руб.

Согласно **ст. 199.2 УК РФ** сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и/или сборам, наказывается:

➤ штрафом в размере от 200 000 до 500 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 18 месяцев до трех лет;

➤ либо лишением свободы на срок до пяти лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Факт неуплаты налогов в размерах менее крупного, даже при полном формальном наличии состава уголовного преступления, преступлением не является. Согласно *п. 2 ст. 14 УК РФ* не является преступлением действие либо бездействие, хотя формально и содержащее признаки какого-либо деяния, предусмотренного УК РФ, но в силу малозначительности не представляющее общественной опасности. Однако поскольку за неуплату налогов, кроме уголовной, предусмотрена ответственность по налоговому законодательству и Административному кодексу, отсутствие в действиях по неуплате налогов состава уголовного преступления не означает, что налоги и штрафы платить не придется. Уплата начисленных налогов и кроме того штрафов и пеней в любом случае обязательна, но в рассматриваемой ситуации без привлечения к уголовной ответственности.

Вопросы для самоконтроля

1. Назовите элементы налогового правонарушения.
2. Что такое объект налогового правонарушения?
3. В чем заключается объективная сторона налогового правонарушения?
4. В чем заключается субъективная сторона налогового правонарушения?
5. Назовите субъектов налогового правонарушения?
6. Назовите основания отнесения деяния к налоговому правонарушению.
7. Назовите общие условия привлечения к ответственности.
8. Что такое налоговая санкция?
9. Изложите порядок наложения налоговой санкции.
10. Назовите обстоятельства, исключающие вину лица, совершившего налоговое правонарушение.

11. Назовите обстоятельства, смягчающие вину лица, совершившего налоговое правонарушение.

12. При каких обстоятельствах наступает уголовная ответственность за налоговое правонарушение?

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. 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.

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

3. Ордынская, Е. В. Организация и методика проведения налоговых проверок : учебник и практикум для академического бакалавриата / Е. В. Ордынская. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Юрайт, 2016. – 387 с. – Серия : Бакалавр. Академический курс.

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

5. Мищенко, В. В. Основы налогообложения в Российской Федерации : учеб. пособие / В. В. Мищенко; КузГТУ. – Кемерово, 2018. – 367 с.

6. Налоговый кодекс Российской Федерации. – http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671

7. Гражданский кодекс Российской Федерации.

8. Уголовный кодекс Российской Федерации.

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

10. Федеральный закон №302-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» от 28.07.2018.

Мищенко Владимир Владимирович

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

Учебное пособие

Печатается в авторской редакции

Подписано в печать 11.10.2021. Формат 60×84/16

Бумага офсетная. Гарнитура «Times New Roman»

Уч.-изд. л. 6,8. Тираж 100 экз. Заказ

Кузбасский государственный технический университет
имени Т. Ф. Горбачева, 650000, Кемерово, ул. Весенняя, 28

Издательский центр Кузбасского государственного технического
университета имени Т. Ф. Горбачева, 650000, Кемерово, ул. Д. Бедного, 4а