

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РФ»
ВОЛГОГРАДСКИЙ ИНСТИТУТ УПРАВЛЕНИЯ

Е. Н. Михасева

ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

Учебно-методическое пособие

Волгоград 2017

УДК 336.225.673(075)
ББК 65.261.41-28я73
М 69

Рецензент

кандидат экономических наук **В. В. Яковенко**,
Волгоградский институт управления – филиал РАНХиГС

Михасева, Е. Н.

М 69 **Организация и методика проведения налоговых проверок: учебно-методическое пособие** / Е. Н. Михасева; Волгоградский институт управления – филиал ФГБОУ ВО РАНХиГС. – Волгоград: Издательство Волгоградского института управления – филиала РАНХиГС, 2017. – 1 электрон. опт. диск (CD-ROM). – Систем. требования: IBM PC с процессором 486; ОЗУ 64 Мб; CD-ROM дисковод; Adobe Reader 6.0. – Загл. с экрана.

Настоящее учебно-методическое пособие предназначено для теоретико-практической работы по изучению организации методики проведения налоговых проверок студентами по направлению подготовки 38.05.01 «Экономическая безопасность», 38.04.01 «Экономика», 38.04.08 «Финансы и кредит» очной и заочной формы обучения.

Пособие составлено в соответствии с требованиями Федерального государственного образовательного стандарта третьего поколения для вузов, обучающихся студентов по образовательным программам специалитета и магистратуры и предусматривает обучение по основам проведения самостоятельного, научно-организованного финансово-экономического исследования.

В учебном пособии представлены материалы по теоретическим и практическим вопросам курса, включая тестовые задания, вопросы для самоконтроля.

УДК 336.225.673(075)
ББК 65.261.41-28я73

ISBN 978-5-7786-0659-3

© Михасева Е. Н., 2017
© Волгоградский институт управления –
филиал ФГБОУ ВО РАНХиГС, 2017

Оглавление

Предисловие	4
Глава 1. Теоретические аспекты налогового контроля	5
1.1. Понятие налогового контроля, его формы, виды, содержание.....	5
Контрольные вопросы.....	17
Тестовые задания	18
Практические задания для самостоятельной работы.....	19
Глава 2. Организация и методика проведения камеральных налоговых проверок	22
2.1. Порядок, сроки и способы проведения камеральных проверок	22
Контрольные вопросы.....	27
Тестовые задания	27
Практические задания для самостоятельной работы.....	28
Глава 3. Порядок подготовки и планирования выездных налоговых проверок	29
3.1. Концепция системы планирования выездных налоговых проверок	29
Контрольные вопросы.....	33
Тестовые задания	33
Практические задания для самостоятельной работы.....	33
Глава 4. Организация и методика проведения выездных налоговых проверок	34
4.1. Порядок, сроки и способы проведения выездной проверки	34
Контрольные вопросы.....	39
Тестовые задания	40
Практические задания для самостоятельной работы.....	41
Глава 5. Методика проведения иных мероприятий налогового контроля	43
5.1. Порядок организации и проведения иных мероприятий налогового контроля....	43
Контрольные вопросы.....	57
Тестовые задания	57
Практические задания для самостоятельной работы.....	58
Глава 6. Ответственность за совершение налоговых правонарушений	59
6.1. Виды ответственности за налоговые правонарушения в РФ	59
6.2. Налоговые правонарушения и преступления	63
Контрольные вопросы.....	71
Тестовые задания	71
Практические задания для самостоятельной работы.....	72
Глава 7. Процесс урегулирования налоговых споров	73
7.1. Досудебный порядок урегулирования налоговых споров.....	73
7.2. Урегулирование налоговых споров в судебном порядке	78
Контрольные вопросы.....	81
Тестовые задания	81
Практические задания для самостоятельной работы.....	83
Словарь основных терминов (глоссарий)	84
Библиографический список	89
Приложения	92

Предисловие

Основной задачей представленного учебно-методического пособия является предоставление возможности студентам в рамках занятий и самостоятельной работы на практике изучить методологические основы осуществления налогового контроля в РФ, организации и проведения налоговых проверок ответить на тесты по каждой из рассмотренных тем, подготовить практические задания по изучаемым темам и научиться пользоваться полученными практическими навыками в своей дальнейшей учебной, исследовательской и профессиональной деятельности.

Данное пособие включает в себя следующие главы:

ГЛАВА 1. Теоретические аспекты налогового контроля.

ГЛАВА 2. Организация и методика проведения камеральных налоговых проверок.

ГЛАВА 3. Организация планирования и подготовки выездных налоговых проверок.

ГЛАВА 4. Организация и методика проведения выездных налоговых проверок.

ГЛАВА 5. Методика проведения иных мероприятий налогового контроля.

ГЛАВА 6. Ответственность за совершение налоговых правонарушений в РФ.

ГЛАВА 7. Процесс урегулирования налоговых споров.

Данное пособие разработано с учетом всех изменений налогового законодательства, вступивших в законную силу с 1 января 2016 года.

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ



1.1. Понятие налогового контроля, его формы, виды, содержание

Налоговые органы Российской Федерации – это единая система контроля и надзора за соблюдением законодательства о налогах и сборах. Главной задачей налоговых органов является контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, – за правильностью исчисления, полнотой, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации других обязательных платежей, установленных законодательством. Кроме того, налоговые органы – это орган контроля и надзора за соблюдением валютного законодательства (в пределах компетенции налоговых органов).

Единая централизованная система налоговых органов состоит из федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальных органов. Статус налоговых органов как централизованной системы обеспечивает проведение единой общегосударственной налоговой политики на территории всей страны. Эту централизованную систему представляют: Федеральная налоговая служба (ФНС России – центральный аппарат) и территориальные налоговые органы.

Федеральная налоговая служба имеет также статус уполномоченного федерального органа исполнительной власти, осуществляющего государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей, и кроме того является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам.

ФНС осуществляет свою деятельность во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления.

В своей деятельности ФНС и территориальные налоговые органы руководствуются Конституцией Российской Федерации, федеральными конституционными законами, Налоговым кодексом РФ законом «О налоговых органах Российской Федерации» и другими федеральными законами и иными законодательными актами Российской Федерации, нормативными правовыми актами Президента РФ и Правительства РФ, международными договорами РФ, нормативными правовыми актами Министерства финансов РФ, органов власти субъектов Российской Федерации.

Федерации и органов местного самоуправления, принимаемых в пределах их полномочий по вопросам налогов и сборов.

Построение ФНС и территориальных налоговых органов как централизованной системы налогового контроля предполагает, что за всеми налоговыми органами существует четкое распределение функций.

ФНС России (центральный аппарат) выполняет контрольно-распорядительные и методологические функции. По поручению Министерства финансов РФ Федеральная налоговая служба принимает участие в разработке проектов законодательных актов о налогообложении; осуществляет контроль и надзор за соблюдением законодательства РФ по налогам и сборам и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов и сборов. Кроме того, она осуществляет методологическое обеспечение налогового администрирования, в том числе разрабатывает методические рекомендации для налоговых органов и консультирует их по проверке достоверности представляемой налогоплательщиками отчетности; координирует деятельность налоговых органов и осуществляет контроль за проводимым ими налоговым администрированием, принимает меры по созданию, развитию и внедрению автоматизированных информационных систем ФНС России; соблюдению налоговыми органами единого стандарта обслуживания налогоплательщиков, разрабатывает рекомендации по организации типовых рабочих мест налоговых органов и др. ФНС проводит не реже одного раза в два года комплексные проверки нижестоящих налоговых органов; разрабатывает обязательные для налоговых органов формы отчетов о проделанной работе, обобщает и анализирует их; представляет Президенту и Правительству доклады о ходе налоговых поступлений; составляет планы – прогнозы поступлений налогов (сборов) для включения их и проекты бюджетов на предстоящий период.

В состав территориальных налоговых органов входят: управления Службы (УФНС России) по субъектам Российской Федерации, Межрегиональные инспекции Службы (МИ ФНС России), инспекции Службы (ИФНС России) по районам, городам, городам без районного деления, инспекции Службы межрайонного уровня. В основе построения этой системы лежит государственное и административно-территориальное устройство России, а в формировании ряда межрегиональных инспекций – отраслевой, т.е. – принадлежность основного вида деятельности налогоплательщика к той или иной отрасли (сектору) экономики (газовой, транспорт и связь, металлургия и т.д.).

УФНС по субъектам Российской Федерации осуществляют аналогичные с ФНС функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства РФ о налогах и сборах, но на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации. Они осуществляют контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в федеральный бюджет и бюджеты соответствующих территорий налогов и сборов, а также методологическое обеспечение и контроль за налоговым администрированием нижестоящих налоговых инспекций

Управления подотчетны Федеральной налоговой службе и информируют ФНС России о результатах налогового администрирования на территории соответствующего субъекта РФ. Руководитель управления назначается на должность

и освобождается от должности Министром финансов РФ по представлению руководителя ФНС России. Руководитель представляется на утверждение в ФНС России, структуру управления. В тоже время Управление является вышестоящим территориальным налоговым органом в соответствующем субъекте РФ по отношению к инспекциям по городам, районам и районам городов, а также инспекциям межрайонного уровня.

Первичными территориальными налоговыми органами являются инспекции Федеральной налоговой службы (ИФНС России) по району, району в городе и городу без районного деления являются. На них возложены задачи по непосредственной работе с налогоплательщиками на администрируемой ими территории. В их функции входит государственная регистрация и учет юридических и физических лиц (налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов). Они осуществляют прием налоговых деклараций и других форм отчетности, проводят проверки их достоверности; контролируют правильность, полноту и своевременность внесения в бюджет налогов (сборов) и других обязательных платежей; применяют меры, в. ч. санкции по пресечению фактов нарушения законодательства РФ по налогам и сборам. Инспекции ведут оперативный учет (по каждому налогоплательщику и виду платежа) сумм налогов и сборов, подлежащих уплате и фактически поступивших в бюджет, взыскивают недоимки и осуществляют иные функции, исходя из предоставленных налоговым органам прав и возложенных обязанностей.

Межрегиональные инспекции Федеральной налоговой службы (МИ ФНС) также входят в состав территориальных налоговых органов. Однако они находятся в непосредственном подчинении ФНС России и ей подконтрольны. Межрегиональные инспекции созданы трех типов:

- специализированные по крупнейшим налогоплательщикам;
- по централизованной обработке данных;
- по федеральным округам.

Назначение межрегиональных инспекций – повысить эффективность налогового администрирования в особенности налогоплательщиков отраслей экономики и сфер деятельности, являющихся в части налоговых поступлений «бюджетообразующими». Создание таких инспекций преследует цель противопоставить вертикальной интеграции крупнейших налогоплательщиков (вертикально-интегрированных холдингов, финансово-промышленных групп) вертикально интегрированное налоговое администрирование, усилить контроль и соответственно налоговую дисциплину налогоплательщиков в этих отраслях экономики и сферах деятельности, а именно: в нефтяном и газовом комплексе, электроэнергетике, транспорте и связи, металлургии и машиностроении и некоторых других. Администрирование налогоплательщиков в выше указанных инспекциях строится не по территориальному принципу, а исходя из отраслевой принадлежности налогоплательщика по основному виду деятельности и с учетом специфики отрасли.

Согласно ст. 3 и 6 Закона Российской Федерации от 21.03.91 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» основными задачами налоговых органов являются контроль за соблюдением налогового законодательства, пра-

вильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет государственных налогов и других платежей, установленных законодательством Российской Федерации, а также валютный контроль, осуществляемый в соответствии с законодательством Российской Федерации о валютном регулировании и валютном контроле.

Итак, налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах, установленных Налоговым Кодексом РФ. Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством: налоговых проверок; получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов; проверки данных учета и отчетности; осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли); других форм, предусмотренных НК РФ. При осуществлении налогового контроля не допускается сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике (плательщике сборов, налоговом агенте), полученной в нарушение положений Конституции РФ, НК РФ, федеральных законов, а также в нарушение принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности адвокатскую тайну, аудиторскую тайну.

При проведении налогового контроля не допускается причинение неправомерного вреда проверяемым лицам (их представителям), либо имуществу, принадлежащего им на праве владения, пользования, распоряжения. В случае причинения убытков проверяемым лицам, их представителям в результате совершения неправомерных действий налоговых органов и их должностных лиц, убытки подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду, а налоговые органы и их должностные лица подлежат привлечению к ответственности в соответствии с федеральным законодательством. При этом следует отметить, что обязанность по доказыванию причиненного вреда, причинно-следственной связи между действиями налоговых органов и причиненным вредом, а так же незаконность действий налоговых органов лежит на налогоплательщике.

Субъекты налогового контроля

Налоговые органы. Единственными субъектами налогового контроля являются должностные лица налоговых органов РФ (ст. 82 НК РФ). Таким образом, налоговые органы представляют единую централизованную систему контроля:

- 1) за соблюдением законодательства о налогах и сборах;
- 2) за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов;
- 3) в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей.

Объектом налогового контроля – является вся совокупность налоговых отношений.

Задачи налогового контроля – контроль за соблюдением налогового законодательства, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесе-

ния в соответствующий бюджет налоговых поступлений и других платежей, установленных законодательством РФ, а также валютный контроль.

Содержание налогового контроля следующее:

- наблюдение за функционированием подконтрольных объектов;
- анализ собранной информации, выявление тенденций, причин, разработка прогнозов;
- принятие мер по предотвращению правонарушений, вредных последствий, ущерба, нецелесообразных действий;
- учет конкретных нарушений, выявление их причин и условий;
- пресечение противоправной деятельности с целью недопущения вредных последствий и новых правонарушений;
- выявление виновных и привлечение их к ответственности

Принципы налогового контроля:

1) презумпция невиновности. Законодательную основу настоящего принципа составляет п. 6 ст. 108 НК РФ, в которой закреплено, что лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в установленном законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Таким образом, в процессе осуществления контрольных мероприятий налогоплательщик должен признаваться невиновным, а должностные лица налоговых органов обязаны воздерживаться от некорректного и предвзятого отношения к нему;

2) соблюдение налоговой тайны. При осуществлении налогового контроля не допускаются сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте), полученной в нарушение положений Конституции РФ, НК РФ, федеральных законов, а также в нарушение принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности адвокатскую тайну, аудиторскую тайну;

3) взаимодействие налоговых, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов и органов внутренних дел. В порядке, определяемом по соглашению между ними, они информируют друг друга:

- а) об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях;
- б) о принятых мерах по их пресечению;
- в) о проводимых ими налоговых проверках, а также осуществляют обмен другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач.

Целью налогового контроля является предупреждение и выявление налоговых правонарушений (в том числе налоговых преступлений), а также привлечение к ответственности лиц, нарушивших налоговое законодательство.

В соответствии с п. 1 ст. 82 НК РФ налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством:

- налоговых проверок;
- получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов;

- проверки данных учета и отчетности;
- осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);

- в других формах, предусмотренных НК РФ.

Приведенный список не исчерпывающий, но формы налогового контроля могут быть установлены только Налоговым кодексом РФ.

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

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

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

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

- осматривать (обследовать) любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества.

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

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

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

- камеральные налоговые проверки;
- выездные налоговые проверки.

Наглядно основные отличия выездных и камеральных проверок представлены на рис. 1.1



Рис. 1.1. Основные отличия выездных и камеральных проверок

Подробно организация и методика проведения выездных и камеральных проверок раскрыта в главах 2 и 4 настоящего пособия.

Основы взаимодействия налоговых органов с другими государственными регистрирующими, контролирующими органами и другими организациями

При осуществлении взаимодействия налоговой службы с другими государственными регистрирующими, контролирующими органами и другими организациями в налоговых органах формируется массив из внешних источников информации, необходимый для учета налогоплательщиков и объектов налогообложения.

Так, Налоговый кодекс РФ (ст. 85) возлагает на ряд органов и учреждений обязанность сообщать в налоговые органы сведения, так или иначе оказывающие влияние на статус налогоплательщиков и необходимые для своевременного учета налогоплательщиков:

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

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

есть адвокатов субъекта РФ или исключенные из указанного реестра, а также о принятых за этот месяц решениях о приостановлении (возобновлении) статуса адвокатов.

✓ Органы, осуществляющие регистрацию физических лиц по месту жительства либо регистрацию актов гражданского состояния физических лиц, обязаны сообщать соответственно о фактах регистрации физического лица по месту жительства либо о фактах рождения и смерти физических лиц в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней после регистрации указанных лиц или фактов.

✓ Органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать сведения о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе, о транспортных средствах, зарегистрированных в этих органах (правах и сделках, зарегистрированных в этих органах), и об их владельцах в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней со дня соответствующей регистрации.

✓ Органы опеки и попечительства, воспитательные, лечебные учреждения, учреждения социальной защиты населения и иные аналогичные учреждения, которые осуществляют опеку, попечительство или управление имуществом подопечного, обязаны сообщать:

- об установлении опеки над физическими лицами, признанными судом недееспособными;
- об опеке, попечительстве и управлении имуществом;
- малолетних, иных несовершеннолетних физических лиц;
- физических лиц, ограниченных судом в дееспособности;
- дееспособных физических лиц, над которыми установлено попечительство в форме патронажа;
- физических лиц, признанных судом безвестно отсутствующими, а также о последующих изменениях, связанных с указанной опекой, попечительством или управлением имуществом, в налоговые органы по месту своего нахождения не позднее пяти дней со дня принятия соответствующего решения.

✓ Органы (учреждения), уполномоченные совершать нотариальные действия, и нотариусы, занимающиеся частной практикой, обязаны сообщать о выдаче свидетельств о праве на наследство и о нотариальном удостоверении договоров дарения в налоговые органы соответственно по месту своего нахождения, месту жительства не позднее пяти дней со дня соответствующего нотариального удостоверения.

✓ При этом информация об удостоверении договоров дарения должна содержать сведения о степени родства между дарителем и одаряемым.

✓ Органы, осуществляющие учет и(или) регистрацию пользователей природными ресурсами, а также лицензирование деятельности, связанной с использованием этими ресурсами, обязаны сообщать о предоставлении прав на такое пользование, являющихся объектом налогообложения, в налоговые органы по

месту своего нахождения в течение 10 дней после регистрации (выдачи соответствующей лицензии, разрешения) природопользователя.

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

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

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

✓ Органы и организации, осуществляющие аккредитацию филиалов и представительств иностранных юридических лиц, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения об аккредитации (о лишении аккредитации) филиалов и представительств иностранных юридических лиц в течение 10 дней со дня аккредитации (лишения аккредитации).

Также Налоговым кодексом установлены следующие обязанности банков:

- сообщать об открытии или о закрытии счета, об изменении реквизитов счета организации (индивидуального предпринимателя) в налоговый орган по месту своего нахождения в течение пяти дней со дня соответствующего открытия, закрытия или изменения реквизитов такого счета;

- выдавать налоговым органам справки о наличии счетов в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах, выписки по операциям на счетах организаций (индивидуальных предпринимателей) в течение пяти дней со дня получения мотивированного запроса налогового органа.

Справки о наличии счетов и(или) об остатках денежных средств на счетах, а также выписки по операциям на счетах организаций (индивидуальных предпринимателей) в банке могут быть запрошены налоговыми органами в случаях проведения мероприятий налогового контроля у этих организаций (индивидуальных предпринимателей).

Также указанная информация может быть запрошена налоговым органом после вынесения решения о взыскании налога, а также в случае принятия решений о приостановлении операций или об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика.

Государственная регистрация налогоплательщиков

Государственная регистрация юридического лица или физического лица в качестве индивидуального предпринимателя необходима для законного оформления права заниматься предпринимательской деятельностью.

В целях проведения налогового контроля все организации и индивидуальные предприниматели подлежат постановке на учет в территориальном налоговом органе по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

И государственная регистрация, и постановка на учет осуществляются налоговыми органами.

Порядок государственной регистрации регулируется Федеральным законом от 08.08.01 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей».

Порядок постановки на учет и снятия с учета регулируется статьями 83 и 84 Налогового кодекса.

Предпринимательская деятельность, осуществляемая без государственной регистрации или с нарушением правил регистрации, является незаконной и предусматривает ответственность в соответствии со статьями 14.1 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее – КоАП) и 171 Уголовного кодекса.

Наглядно основные этапы прохождения государственной регистрации представлены на рисунке 1.2.



Схема 1.2. Основные этапы прохождения государственной регистрации

Налоговый учет налогоплательщиков.

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

НК РФ. Постановка на учет организаций и индивидуальных предпринимателей в налоговом органе осуществляется на основании сведений, содержащихся в едином государственном реестре юридических лиц, едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей. Постановка на учет физических лиц осуществляется налоговым органом по месту жительства физического лица на основе информации, предоставляемой уполномоченными органами, либо на основании заявления физического лица. В случае возникновения у налогоплательщиков затруднений с определением места постановки на учет, решение на основе представленных ими данных принимается налоговым органом. Налоговые органы на основе имеющихся данных и сведений о налогоплательщиках обязаны обеспечить постановку их на учет. Учет организаций и физических лиц в налоговых органах носит фундаментальный характер.

Учет организаций и физических лиц

В целях проведения налогового контроля организации и физические лица подлежат постановке на учет в налоговых органах (рис. 1.3):



Рис. 1.3. Учет организаций и физических лиц в налоговых органах

Оценка эффективности проведения налогового контроля

Для оценки работы налоговых органов применяются различные количественные и качественные характеристики. Источниками для их получения и расчетов является отчетность налоговых инспекций. Для оформления результатов проводимого налогового контроля, Приказами ФНС России утверждены 2 формы отчетности:

- отчет 2-НК «Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов».
- отчет ВП «Сведения о результатах проверок налогоплательщиков по соблюдению законодательства о налогах и сборах».

В названных отчетах отражается информация о количестве проведенных проверок и суммах доначислений как в целом, так и отдельно по каждому виду налогов и платежей. В отчетности основные количественные показатели приводятся в абсолютном выражении, к ним относятся суммы, доначисленные налоговыми органами в ходе контрольной работы, – в целом и по видам бюджетов, категориям налогоплательщикам, видам проверок, характеру платежей.

Качественные показатели деятельности налоговых органов рассчитываются по результатам контрольной работы в относительном выражении. К ним относятся:

- соотношение суммы платежей, доначисленных в ходе контрольной работы, и суммы поступлений в бюджет за отчетный период;
- удельный вес проверок, в ходе которых были выявлены нарушения налогового законодательства;
- сумма доначислений, приходящаяся на одну налоговую проверку;
- сумма доначислений, приходящаяся на одного инспектора, проводившего проверку.

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

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

Эффективность проведения выездных проверок оценивается по следующим показателям:

- динамика сумм доначислений на одну выездную проверку;
- динамика сумм доначислений на одного налогового инспектора;
- процент взыскания доначисленных сумм.

Эффективность проведения камеральных проверок оценивается по следующим показателям:

- процент охвата камеральными проверками всей представленной отчетности налогоплательщиками;
- динамика сумм доначислений на одну камеральную проверку;
- динамика сумм доначислений на одного инспектора;
- динамика сумм уточненных налоговых обязательств после проведения контрольных мероприятий в рамках камеральной проверки;
- процент взыскания доначисленных сумм, по результатам проверки.

Вышеуказанные показатели сравниваются со средними показателями на региональном, окружном и федеральном уровнях. Основные показатели эффективности налогового контроля представлены в таблице № 1.1.

Таблица 1.1

Основные показатели эффективности налогового контроля

Показатель	Формула	Легенда
Коэ – коэффициент общей эффективности	$Коэ = \frac{Вз}{З}$	Вз – сумма, взыскания из дополнительных начислений в расчете на одного работника З – сумма затрат на одного работника
Нс – показатель нагрузки на одного специалиста	$Нс = \frac{К}{Ч}$	К – количество налогоплательщиков, состоящих на учете Ч – численность специалистов по основной деятельности
Энк – коэффициент эффективности проверок (только для выездной налоговой проверки)	$Энк = \frac{Р}{П}$	П – количество проведенных проверок Р – количество проверок, в которых выявлены нарушения
Энс – эффективность на одного специалиста	$Энс = \frac{Р}{Ч}$	Р – количество проверок, выявивших нарушения Ч – численность специалистов по основной деятельности
Кв – коэффициент взысканий	$Кв = \frac{В}{Д}$	В – сумма взысканий из суммы доначислений Д – сумма доначислений в результате проверки

Итак, под эффективностью выездных налоговых проверок следует понимать степень различия между реальным ее результатом и фактическими затратами на проведение. Практическое решение задачи повышения эффективности налогового контроля (в части выездных проверок) связано с решением вопросов и концептуально-методического характера, поскольку действующие методики организации налогового контроля, несмотря на их регламентацию, малоэффективны, что связано с длительным периодом оформления результатов проверки и урегулирования разногласий с налогоплательщиком. Для успешного исполнения функций налогового контроля при выездных налоговых проверках необходимо кроме соблюдения утвержденных регламентов, правил и алгоритмов соблюдать общую схему перетекания одного процесса в другой, которые сопровождаются наличием и движением информации в виде оформленных документов, передачу их через систему электронного документооборота, анализ и систематизацию информации для подготовки решения по результатам проверки.

В целом для оценки эффективности налогового контроля разработаны критерии и показатели, которые позволяют дать оценку контрольной работе как в целом по региону, так и отдельных инспекций, оценить степень эффективности их деятельности в рамках проведения налогового контроля. Результатом оценки эффективности налогового контроля является: объективная оценка деятельности ИФНС России; создание стимулов для повышения эффективности деятельности налоговых органов; идентификация «слабых мест» в контрольной деятельности инспекций.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Цели, задачи налогового контроля.
2. Функции налогового контроля.
3. Налоговая политика государства.
4. Налоговые администраторы.
5. ФНС.
6. Оптимизация структуры налоговых органов (объединение с ФТС, добавление функции по контролю страховых взносов ПФР, и обороту алкогольной продукции).
7. Методы, формы и способы налогового контроля.
8. Роль и значение проверок налогоплательщиков в системе налогового контроля.
9. Понятие, функции и задачи налогового контроля.
10. Цели и задачи налоговых проверок.
11. Роль и значение налоговых проверок.
12. Виды проверок налогоплательщиков и их классификация.
13. Порядок государственной регистрации организаций и индивидуальных предпринимателей в налоговых органах, физических лиц, некоммерческих организаций, нотариусов и адвокатов.
14. Функции, задачи и цели единых регистрационных центров (ЕРЦ).
15. Единый государственный реестр юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и единый государственный реестр налогоплательщиков: их содержание, назначение и порядок ведения.
16. Порядок взаимодействия ФНС с иными органами (МВД, ПФ РФ, внебюджетными фондами).

Тестовые задания

1. Налоговые органы обязаны:

- a) осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах;
- b) руководствоваться любыми разъяснениями Министерства финансов РФ;
- c) информировать налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о гражданском законодательстве к законодательству о налогах и сборах.

2. Налоговые и таможенные органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам вследствие:

- a) любых, в том числе и правомерных, действий (решений) или бездействия;
- b) неправомερных действий (решений) или бездействия, а равно неправомερных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей;
- c) бездействия должностных лиц налоговых и таможенных органов.

3. Органы внутренних дел участвуют вместе с налоговыми органами при проведении:

- a) любых мероприятий налогового контроля;
- b) выездных налоговых проверок;
- c) выездных и камеральных налоговых проверок.

5. Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов посредством:

- a) налоговых проверок;
- b) проверки данных учета и отчетности;
- c) налоговых проверок, получения объяснений, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, а также в других формах, предусмотренных НК РФ.

6. К налоговой тайне не относятся следующие сведения:

- a) об идентификационном номере налогоплательщика;
- b) о суммах уплаченных налогов и сборов;
- c) об имеющихся у налогоплательщика счетах в банке.

7. Налоговую тайну составляют:

- a) любые полученные налоговым органом сведения о налогоплательщике;
- b) любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, за исключением сведений, разглашенных налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия;
- в) любые полученные налоговым органом сведения непосредственно от налогоплательщика.

Практические задания для самостоятельной работы

1. Нарисуйте схему системы налогового контроля, определив субъекты и объекты.

2. Назовите нормативные акты, регламентирующие основные направления налоговой политики РФ на текущий год. Проведите анализ данных документов по следующим направлениям:

- a) отражение основных направлений современной налоговой политики;
- b) соответствие положений указанных документов друг другу и общим нормативным актам;
- в) необходимость отражения актуальных налоговых проблем, не рассмотренных в данных нормативных актах.

3. Проведите сравнительный анализ системы налогового контроля России и зарубежных стран по следующим критериям и выделите особенности:

Критерии оценки	РФ	Анализируемое зарубежное государство
Цели		
Задачи		
Субъекты		
Объекты		
Функции		

Критерии оценки	РФ	Анализируемое зарубежное государство
Принципы		
Орган осуществляющий контрольно-надзорные функции		
Виды налогового контроля		
Формы налогового контроля		
Методы налогового контроля		
Способы налогового контроля		
Мероприятия налогового контроля		
Сроки проведения		
Ограничения		
Меры и виды ответственности за совершенное налоговое правонарушение и преступления		
Автоматизация процесса		
Присутствует ли институт налогового суда		
Кто ведет ОРМ		
Порядок обжалования результатов проверок		
Другие критерии оценки		

4. Нарисуйте структуру налоговых органов РФ, существовавшей до 1991 г. и действующей в настоящее время. Укажите основные различия, определив их экономические, политические и правовые причины.

5. Назовите нормативные акты, регламентирующие деятельность налоговых органов.

6. Нарисуйте структуру налоговых органов субъекта РФ (Волгоградской области).

7. Нарисуйте структуру территориального налогового органа субъекта РФ (Межрайонной ИФНС России № 9 по Волгоградской области и ИФНС России по Дзержинскому району Волгоградской области)

8. Ознакомьтесь с основными формами статистической отчетности налоговых органов о начислении и поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации, с целью проведения оценки эффективности работы налоговых органов.

9. Нарисуйте схему государственной регистрации юридического лица, физического лица, и индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой и некоммерческой организации.

10. Назовите нормативные акты, регламентирующие деятельность налоговых органов при осуществлении функции государственной регистрации.

11. Нарисуйте схему постановки на налоговый учет налогоплательщика.

12. Проведите сравнительный анализ процедуры государственной регистрации России и зарубежных стран по следующим критериям и выделите особенности:

Критерии оценки	РФ	Анализируемое зарубежное государство
Цели		
Задачи		
Функции		
Сроки		

Критерии оценки	РФ	Анализируемое зарубежное государство
Органы осуществляющие функции гос. регистрации		
Документы необходимы для гос. регистрации		
Размер гос. пошлины		
Способы обращения		
Возможность подачи документов онлайн		
Необходимость нотариального удостоверения документов		
Документы, которые выдаются при завершении процедуры гос. регистрации		
Возможность ускоренной регистрации		
Другие критерии оценки		

13. Проведите сравнительный анализ процедуры постановки на налоговый учет России и зарубежных стран по следующим критериям и выделите особенности:

Критерии оценки	РФ	Анализируемое зарубежное государство
Цели		
Задачи		
Функции		
Сроки		
Органы осуществляющие функции постановки на налоговый учет		
Документы необходимы для постановки на налоговый учет		
Размер гос. пошлины		
Способы обращения		
Возможность подачи документов онлайн		
Необходимость нотариального удостоверения документов		
Документы, которые выдаются при завершении процедуры		
Присвоение идентификационного номера налогоплательщика (ИНН)		
Ведение государственных реестров (какие сведения содержатся)		
ЕГРЮЛ какие сведения содержатся		
ЕГРИП какие сведения содержатся		
ЕГРН какие сведения содержатся		
Возможность ускоренной регистрации		
Другие критерии оценки		

14. Ознакомиться с основными формами статистической отчетности налоговых органов о результатах работы в части регистрации и учета налогоплательщиков. Выделить основные показатели работы, с целью проведения оценки эффективности работы налоговых органов, по регистрации и учету налогоплательщиков, с целью построения блок-схемы соотношения числа количества налогоплательщиков по типу за последние 3 года (кол-во – юридических лиц, физических лиц, ИП, нотариусов, адвокатов, некоммерческих организаций).

Глава 2

ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ КАМЕРАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК



2.1. Порядок, сроки и способы проведения камеральной проверки

Камеральная налоговая проверка – это проверка всей представленной отчетности налогоплательщиком. Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе деклараций и документов, которые должны прилагаться к декларации, без специального решения налогового органа на проведение проверки, срок проведения проверки три месяца с даты представления отчетности. Камеральная налоговая проверка расчета финансового результата инвестиционного товарищества проводится налоговым органом по месту учета участника договора инвестиционного товарищества – управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета.

Следует выделить особенности проведения камеральной проверки при проведении налогового мониторинга: При представлении налоговой декларации (расчета) за налоговый (отчетный) период, за который проводится налоговый мониторинг, камеральная налоговая проверка не проводится, за исключением следующих случаев:

- 1) представление налоговой декларации (расчета) позднее 1 июля года, следующего за периодом, за который проводится налоговый мониторинг;
- 2) представление налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога, или налоговой декларации по акцизам, в которой заявлена сумма акциза к возмещению;
- 3) представление уточненной налоговой декларации (расчета), в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджетную систему Российской Федерации, или увеличена сумма полученного убытка по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом);
- 4) досрочное прекращение налогового мониторинга.

В случае, если налоговая декларация (расчет) не представлена налогоплательщиком – контролирующим лицом организации, признаваемым таковым в соответствии с главой 3.4 Налогового Кодекса, в налоговый орган в установленный срок, уполномоченные должностные лица налогового органа вправе провести камеральную налоговую проверку на основе имеющихся у них документов (информации) о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в течение трех месяцев со дня истечения срока представления такой налоговой декларации (расчета), установленного законодательством о налогах и сборах.

В случае, если до окончания камеральной налоговой проверки имеющихся у налогового органа документов (информации) налогоплательщиком представлена налоговая декларация, камеральная налоговая проверка прекращается и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе представленной налоговой декларации. Прекращение камеральной налоговой проверки означает прекращение всех действий налогового органа в отношении имеющихся у налогового органа документов (информации). При этом документы (информация), полученные налоговым органом в рамках прекращенной камеральной налоговой проверки, могут быть использованы при проведении мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщика.

Правила, предусмотренные статьей 88 НК РФ, так же распространяются на плательщиков сборов, налоговых агентов, иных лиц, на которых возложена обязанность по представлению налоговых деклараций и расчетов.

Так же налоговым кодексом определен специальный порядок проведения камеральной налоговой проверки по консолидированной группе налогоплательщиков и участника регионального инвестиционного проекта:

- по консолидированной группе налогоплательщиков КНП проводится на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных ответственным участником этой группы, а также других документов о деятельности этой группы, имеющихся у налогового органа. При проведении камеральной налоговой проверки по консолидированной группе налогоплательщиков налоговый орган вправе истребовать у ответственного участника этой группы копии документов, которые должны представляться с налоговой декларацией по налогу на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков в соответствии с главой 25 Налогового Кодекса, в том числе относящиеся к деятельности иных участников проверяемой группы. Необходимые пояснения и документы по консолидированной группе налогоплательщиков налоговому органу представляет ответственный участник этой группы.

- КНП участника регионального инвестиционного проекта, по налогам, при исчислении которых были использованы налоговые льготы, предусмотренные для участников региональных инвестиционных проектов Налоговым Кодексом и (или) законами субъектов Российской Федерации, налоговый орган вправе истребовать у такого налогоплательщика сведения и документы, подтверждающие соответствие показателей реализации регионального инвестиционного проекта требованиям к региональным инвестиционным проектам и (или) их участникам, установленным Налоговым Кодексом и (или) законами соответствующих субъектов Российской Федерации.

Камеральный контроль призван решать следующие задачи:

- камеральными проверками должен быть обеспечен 100 % охват всей представленной бухгалтерской, налоговой отчетности;
- проведение проверок с привлечением дополнительных документов, объяснений, сведений (в рамках, установленных НК РФ);
- проведение контрольных мероприятий в отношении налогоплательщиков, ведущих финансово-хозяйственную деятельность с отрицательным финансовым результатом, на протяжении нескольких налоговых периодов;

- проведение контрольных мероприятий в отношении налогоплательщиков, заявляющих низкую налоговую нагрузку;
- контроль за налогоплательщиками, относящимися к категории фирм «однодневок», «обналичников», «нулевок»;
- организация работы комиссий по легализации теневой заработной платы;
- проведение проверок по вопросам соблюдения валютного законодательства РФ;
- проведение проверок по правомерности возмещения сумм НДС из бюджета;
- проведение проверок при импорте-экспорте товаров;
- системный анализ деятельности и налоговых обязательств налогоплательщика;
- определение зон риска и предварительный отбор налогоплательщиков для проведения выездной налоговой проверки.

Наглядно основные группы задач, стоящие перед камеральным контролем представлены на (рис. 2.1).

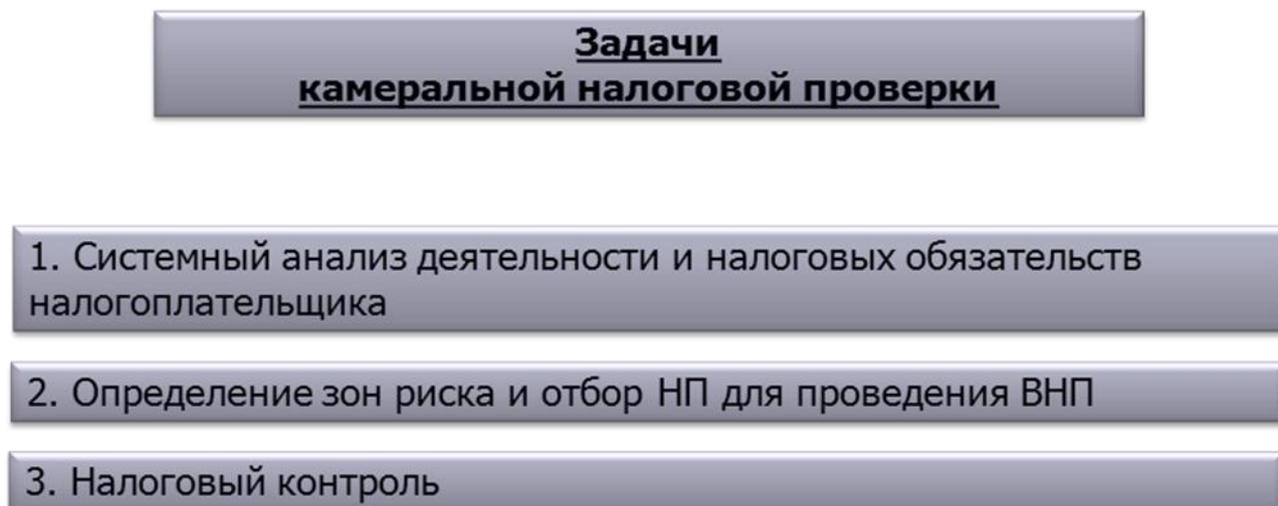


Рис. 2.1. Основные группы задач, возложенные на камеральный контроль

Таким образом, роль камеральных проверок в налоговом контроле определяется как аналитического института для определения групп риска и отбора налогоплательщиков для проведения выездной налоговой проверки, то есть осуществление предварительного отбора налогоплательщиков для выездной налоговой проверки.

Следует отметить значимое ограничение по истребованию документов, предусмотренное ст. 88 НК РФ. Налоговые органы не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы (за исключением документов, предоставление которых предусмотрено одновременно с декларацией) кроме документов при проведении камеральной проверки:

- подтверждающих право налогоплательщика на получение налоговых льгот;
- подтверждающих право на возмещение из бюджета сумм НДС;

– являющихся основанием для исчисления и уплаты налогов, связанных с использованием природных ресурсов;

– декларация по налогу на прибыль или налогу на доходы физических лиц представлена участником договора инвестиционного; товарищества.

Этапы проведения камеральной налоговой проверки:

- проверка полноты предоставления налоговой отчетности;
- визуальная проверка полноты и четкости заполнения документов, в т.ч. проверка титульного листа;

- арифметический контроль;

- проверка своевременности предоставления налоговой отчетности;

- обоснованность применения налоговых вычетов по НДС;

- льгот по налогам;

- анализ оснований для исчисления и уплаты налогов, связанных с использованием природных ресурсов;

- анализ и сопоставление показателей отчетности и деклараций налогоплательщиков, а также другой информации.

В рамках проведения камеральной проверки налоговые органы проводят следующие мероприятия налогового контроля:

- направление запросов в компетентные органы иностранных государств; истребование документов у проверяемого лица;

- истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов, налоговом агенте;

- направление мотивированных запросов в кредитные учреждения, для получения информации о движении денежных средств налогоплательщиков;

- направление запросов в регистрирующие, контролирующие, правоохранительные органы с целью получения информации о проверяемом налогоплательщике;

- вызов на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков для дачи пояснений;

- допрос свидетеля;

- осмотр территории налогоплательщика;

- назначение экспертизы;

- привлечение специалиста;

- участие переводчика и понятых.

При обнаружении ошибок в налоговой декларации (расчете) налоговый орган обязан выставить налогоплательщику требование о предоставлении в течение 5 рабочих дней необходимых пояснений или внести соответствующие исправления в декларацию (расчет) в установленный срок. В случае совершения налогового правонарушения или при отсутствии истребованных пояснений и исправлений в десятидневный срок со дня окончания проверки составляется Акт камеральной проверки, в котором формулируются выводы о правильности, своевременности и полноте исчисляемых и уплачиваемых налогов, сборов и платежей, проверяемым налогоплательщиком за проверяемый период, отражаются все мероприятия, проведенные в рамках проверки, устанавливаются факты нарушения законодательства о налогах и сборах, налогоплательщиком.

Акт налоговой проверки подписывается лицами, проводившими соответствующую проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем).

Об отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя подписать акт делается соответствующая запись в акте налоговой проверки.

Форма и требования к составлению акта налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Акт налоговой проверки должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем).

В случае если лицо, в отношении которого проводилась проверка, или его представитель уклоняются от получения акта налоговой проверки, этот факт отражается в акте налоговой проверки, и акт налоговой проверки направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица. В случае направления акта налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день, считая с даты отправки заказного письма.

Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в течение 1 месяца со дня получения акта налоговой проверки вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений (ст. 100 НК РФ).

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа может вынести одно из перечисленных ниже решений в рамках ст. 101 НК РФ:

1. Решение о привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, где излагаются обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, приводятся документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства; перечисляются доводы налогоплательщика в свою защиту и результаты проверки этих доводов; решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей НК РФ, предусматривающих данные правонарушения и применяемые меры ответственности.

2. Решение об отказе в привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Данное решение может быть принято налоговым органом, в частности, в случае согласия с доводами налогоплательщика.

3. Решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля

Это решение принимается при наличии обстоятельств, исключающих возможность вынесения правильного и обоснованного решения о привлечении или об отказе в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности на основании имеющихся материалов проверки. Такими основаниями могут быть: некачественное оформление материалов выездной налоговой проверки, недостаточность приведенных в акте доказательств выявленных налоговых правонарушений, представление налогоплательщиком возражений и другие основания.

Помимо налоговой ответственности, в случае совершения налогового правонарушения, должностное лицо проверяемого налогоплательщика может быть привлечено к административной ответственности. При этом налоговые органы должны руководствоваться Гл. 15 КоАП РФ.

Вынесенное решение налогового органа по результатам проверки может быть обжаловано в досудебном порядке в вышестоящем налоговом органе, и в судебном порядке (с 1 января 2009 года в соответствии с п. 5, статьи 101.2 НК РФ решение о привлечении к ответственности (об отказе в привлечении) за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования его в вышестоящем налоговом органе).

Несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных налоговым законодательством, может являться основанием для отмены решения о привлечении проверяемого к ответственности за нарушение законодательства вышестоящим органом или судом.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Камеральная проверка.
2. Основные задачи камеральных проверок. Проверка своевременности предоставления отчетности.
3. Этапы и последовательность проведения камеральной проверки.
4. Процедура проведения камеральной проверки.
5. Сроки проведения проверки.
6. Мероприятия налогового контроля, проводимые в рамках камеральной налоговой проверки.

Тестовые задания

1. Налоговая декларация может быть представлена налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговый орган:

- а) только лично;
- б) лично или через представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи;
- с) лично или в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

2. При отправке налоговой декларации (расчета) по почте днем ее представления считается дата:

- a) отправки почтового отправления с описью вложения;
- b) поступления в налоговый орган;
- c) присвоения входящего номера.

3. Налогоплательщик обязан внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в случае обнаружения налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации:

- a) факта не отражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате;
- b) недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате;
- c) опечаток, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате.

4. Камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в течение:

- a) 3 месяцев со дня вынесения решения руководителем (заместителем руководителя) налогового органа;
- b) 3 месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, которые должны прилагаться к налоговой декларации;
- c) 6 месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации.

5. Акт по результатам камеральной налоговой проверки составляется в течение:

- a) 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки;
- b) 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах;
- c) 2 месяцев после окончания камеральной налоговой проверки в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах.

Практические задания для самостоятельной работы

1. Нарисуйте схему камеральной проверки.
2. Рассчитайте срок окончания КП, если декларация по НДС за 3 кв. 2016 года представлена своевременно.
3. Рассчитайте срок окончания КП, если декларация по НДС за 3 кв. 2016 года представлена 28 октября 2016, и по результатам проверки было принято решение о проведении дополнительных мероприятий.

Глава 3

ПОРЯДОК ПОДГОТОВКИ И ПЛАНИРОВАНИЯ ВЫЕЗДНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК



3.1. Концепция системы планирования выездных налоговых проверок

Основы планирования выездных налоговых проверок Федеральная налоговая служба закрепила 30 мая 2007 г. Приказом № ММ-3-06/333@, которым утвердила Концепцию системы планирования выездных налоговых проверок (далее – Концепция).

Концепция – это в значительной мере декларативный документ, в котором изложен общий подход налоговых органов к осуществлению налогового контроля в целом и взгляды на роль выездных налоговых проверок, в частности. Позиция ФНС России по данным вопросам изложена во Введении к Концепции, а также в разделе «Цели разработки Концепции».

Важная информация, которая также должна приниматься во внимание налогоплательщиками при оценке своих шансов стать объектом выездной проверки, – это принципы планирования проверок, которыми руководствуются налоговые органы в процессе отбора кандидатов на их проведение.

Основными принципами планирования выездных налоговых проверок являются:

- создание для добросовестного налогоплательщика максимально комфортных условий исчисления и уплаты налогов,
- своевременность реагирования на признаки возможного совершения налоговых правонарушений,
- неотвратимость наказания в случае выявления таких нарушений, обоснованность выбора объектов проверки.

На данном этапе планирование выездных налоговых проверок – это открытый процесс, построенный на целенаправленном отборе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок по критериям риска совершения налогового правонарушения. Ранее планирование выездных налоговых проверок являлось сугубо внутренней конфиденциальной процедурой налоговых органов. В соответствии с новым подходом к организации системы планирования изменен процессуальный отбор объектов для проведения выездных налоговых проверок. Основой данной системы является всесторонний анализ всей имеющейся у налогового органа информации (из внутренних и внешних источников) на каждом этапе планирования и подготовки выездной налоговой проверки.

Вместе с тем, налогоплательщик может использовать свое право на самостоятельную оценку рисков и оценить преимущество самостоятельного выявления и исправления допущенных ошибок при исчислении и уплате налогов. Таким образом, планирование выездных налоговых проверок ведется на основе принципа двусторонней ответственности налогоплательщиков и налоговых органов, при соблюдении которого первые стремятся к исполнению своих налоговых обязательств, а вторые – к обоснованному отбору налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

В Концепции изложены 12 критериев самостоятельной оценки риска, по которым каждый налогоплательщик может без посторонней помощи и с относительно большой долей вероятности определить, является ли он кандидатом на выездную налоговую проверку. Теперь любой налогоплательщик в лице главного бухгалтера, руководителя, внутреннего аудитора может самостоятельно оценить вероятность налоговой проверки. Общедоступными критериями самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемыми налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, могут являться:

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

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

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

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

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

6. Неоднократное приближение к предельному значению установленных НК РФ величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы.

7. Отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год.

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

9. Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности.

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

11. Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики.

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

Также предусмотрено, что дополнительно при рассмотрении указанных ситуаций налоговый орган должен будет проанализировать возможность извлечения либо наличие необоснованной налоговой выгоды, в том числе по обстоятельствам, указанным в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

Изначально Концепция содержала 11 критериев налоговых рисков. Однако в 2008 г. список содержащихся в Концепции критериев был расширен – в него добавлен двенадцатый критерий «ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском». Указанное изменение направлено, главным образом, на борьбу с необоснованной налоговой выгодой, что следует считать положительным. При разработке 12-го критерия учтены результаты контрольной работы, опыт досудебного урегулирования споров и сложившаяся арбитражная практика. Одним из признаков ведения деятельности с высоким налоговым риском является использование предприятия – «однодневки».

Чем в большей степени одновременно проявляются в деятельности налогоплательщика первые четыре критерия из перечисленных в Концепции, тем больше вероятность налоговой проверки данного налогоплательщика. Особо выделен в Концепции пятый критерий: прямо указано, что налогоплательщики, в отношении которых стало известно, что они участвуют в схемах ухода от налогов, являются приоритетными для включения в план налоговых проверок.

При этом компании, у которых появляются отклонения в показателях от установленных ФНС или нарушения прочих критериев должны быть готовы предоставить экономически обоснованное объяснение для налоговых органов этих отклонений (например, таким объяснением может быть состояние рынка, доказательства того, почему у посредников закупать товар выгоднее и пр.), т.к. не может быть единственным обоснованием только экономия на налогах, так как каждая сделка должна быть экономически обоснованной.

Концепция имеет ряд приложений:

- Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности, в процентах.
- Рентабельность проданных товаров, продукции, работ, услуг и активов организаций по видам экономической деятельности, в процентах.
- 12 Критериев для самооценки рисков налоговой проверки.
- Способы ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

Первые два приложения содержат выраженные в цифрах значения, которым желательно, чтобы соответствовали показатели деятельности. Согласно документам налоговых органов, рентабельность деятельности налогоплательщика определяется по двум показателям:

- рентабельность проданных товаров, продукции, работ и услуг;
- рентабельность активов.

Итак, согласно новой концепции планирование выездных налоговых проверок – это открытый процесс, построенный на отборе налогоплательщиков для

проведения выездных налоговых проверок по критериям риска совершения налогового правонарушения. При планировании налоговых проверок налоговые органы помимо анализа вышеуказанных критериев обращают внимание на следующие обстоятельства:

- Уменьшение общей суммы исчисленных налогов при росте или неизменном уровне доходов.
- Превышение суммы налоговых вычетов по НДС, указанной в налоговой декларации над суммой.
- Превышение удельного веса вычетов.
- Несвоевременное выполнение требований ИФНС России о представлении документов.
- Большие доначисления по результатам проведения предыдущих выездных налоговых проверок.

Вместе с тем налогоплательщик может использовать свое право на самостоятельную оценку рисков и оценить преимущество самостоятельного выявления и исправления допущенных ошибок при исчислении и уплате налогов.

Рассмотрим методику планирования выездных налоговых проверок на примере конкретных организаций.

Пример: показатели налогоплательщиков:

Налогоплательщик ОАО «Плюс» является добросовестным плательщиком налогов, его деятельность не убыточна. Поэтому можно сделать вывод, что данный налогоплательщик не имеет показателей финансово-хозяйственной деятельности, которые свидетельствуют о возможных нарушениях налогового законодательства. Вывод: проводить выездную проверку этого налогоплательщика нецелесообразно.

Налогоплательщик ООО «Немо» отчитывается нерегулярно, применяет упрощенную систему налогообложения; имеются данные, полученные из органов государственной статистики, о среднесписочной численности за последние три года (показатель неизменен, составляет 98, то есть максимально приближен к установленному значению (100) в соответствии с Критериями). Вывод: необходимо включить этого налогоплательщика в план выездных налоговых проверок.

Налогоплательщик ЗАО «Меридиан» отчитывается регулярно, но постоянно сдает декларацию по НДС с суммами к возмещению из бюджета; в течение пяти лет в декларации по налогу на прибыль отражает убытки. Вывод: необходимо включить этого налогоплательщика в план выездных налоговых проверок.

Налогоплательщик Иванов И.И. – это физическое лицо (индивидуальный предприниматель), уплачивает налог на доходы физических лиц, регулярно отчитывается в налоговых органах; анализ его налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц показал, что его расходы составляют около 95 % от доходов. Вывод: необходимо включить этого налогоплательщика в план выездных налоговых проверок.

На основе вышесказанного, можно сделать следующие выводы: планирование выездных налоговых проверок ведется на основе принципа двухсторонней ответственности налогоплательщиков и налоговых органов, при соблюдении, которого первые стремятся к исполнению своих налоговых обязательств, а вторые к обоснованному отбору налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Принципы планирования.
2. Критерии отбора налогоплательщиков для проведения выездной налоговой проверки, в соответствии с Концепцией системы планирования выездных налоговых проверок.
3. Ограничения при назначении выездных проверок.
4. Использование информации из внутренних и внешних источников.
5. Направление мотивированных запросов в кредитные учреждения, органы муниципальной власти, регистрационные службы, контролирующие правоохранительные органы.
6. Проведение иных форм налогового контроля.
7. Проведение экономического анализа.

Тестовые задания

- 1. План выездных налоговых проверок составляется на:**
 - a) год;
 - b) месяц;
 - c) квартал.
- 2. Какое количество критериев налоговых рисков закреплено Концепцией системы планирования выездных проверок:**
 - a) 11;
 - b) 13;
 - c) 12.
- 3. Вправе ли налогоплательщики самостоятельно оценивать вероятность включения их в план выездных налоговых проверок:**
 - a) да вправе;
 - b) нет не вправе;
 - c) да в праве в исключительных случаях.
- 4. Планирование выездных проверок – это:**
 - a) открытый процесс, построенный на целенаправленном отборе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок по критериям риска совершения налогового правонарушения
 - b) планирование выездных налоговых проверок является сугубо внутренней конфиденциальной процедурой налоговых органов;
 - c) мероприятие налогового контроля.
- 5. Планирования выездных налоговых проверок установлено:**
 - a) Налоговым кодексом РФ;
 - b) Федеральным законом;
 - c) концепцией системы планирования выездных налоговых проверок.

Практические задания для самостоятельной работы

1. Нарисуйте схему планирования ВМП.
2. Рассчитайте 12 критериев налоговых рисков на примере финансовой отчетности компании, которая по законодательству РФ обязана публиковать ее.

Глава 4

ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ ВЫЕЗДНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК



4.1. Порядок, сроки и способы проведения проверки

Организация и проведение налоговых проверок осуществляется по определенному алгоритму. Условно процессы, осуществляемые при выездных налоговых проверках можно сгруппировать в четыре блока:

- подготовка к выездной налоговой проверке;
- проведение выездной налоговой проверки;
- оформление результатов выездной налоговой проверки;
- постконтроль.

Именно выездные проверки являются наиболее эффективными, т.к. позволяют налоговому органу использовать разнообразные методы контрольной деятельности и соответственно получить гораздо больше информации о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Основная доля доначисленных налогов, штрафных санкций в ходе контрольной работы приходится именно на выездные проверки.

В целом выездная налоговая проверка призвана выявить все существенные нарушения налогового законодательства, допущенные налогоплательщиком в течение проверяемого периода по исчисляемым и уплачиваемым налогам.

Основные принципы проведения выездных проверок изложены в ст. 87 и 89 НК РФ, первый из них – налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки.

Выездные проверки делятся на: комплексные и тематические. При комплексной проверке проверяется правильность расчетов с бюджетом по всем налогам, а при тематической – по одному или нескольким налогам, отдельным вопросам, например по возмещению налога на добавленную стоимость.

Целью выездной налоговой проверки является осуществление контроля за соблюдением налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах, выявление налоговых правонарушений, а также документальное подтверждение налоговыми органами фактов указанных правонарушений.

Основные задачи выездной налоговой проверки:

– всестороннее исследование обстоятельств финансово-хозяйственной деятельности проверяемого лица, имеющих значение для формирования выводов о правильности исчисления, полноте и своевременности перечисления в бюджеты установленных налогов и сборов;

- выявление искажений и несоответствий в содержании исследуемых документов, фактов нарушения порядка ведения бухгалтерского учёта, составления отчётности и налоговых деклараций;
- анализ влияния выявленных нарушений на формирование налоговой базы по различным видам налогов и сборов;
- формирование доказательной базы по фактам выявленных налоговых правонарушений и обеспечение документального отражения этих нарушений;
- доначисление сумм налогов и сборов, не уплаченных или не полностью уплаченных в результате занижения налогоплательщиком налоговой базы либо неправильного исчисления налогов;
- формирование предложений об устранении выявленных нарушений и привлечении налогоплательщика к ответственности за выявленные налоговые правонарушения.

Исходя из вышесказанного, можно дать определение понятию выездная проверка – это налоговая проверка, проводимая по месту нахождения исполнительного органа налогоплательщика на основе документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа, а также проверка территории налогоплательщика, используемая для извлечения дохода.

Выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. Проверке подлежат только те вопросы и за тот период, которые указаны в решении о проведении проверки. Данное решение выносится налоговым органом по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица.

Пример:

В апреле 2016 года налоговые органы могут проверить правильность расчетов с бюджетом по исчисляемым и уплачиваемым налогам за 2013, 2014 и 2015 годы. Проконтролировать расчеты по проверяемым налогам за 2012 и предыдущие годы они уже не вправе.

Следует отметить, что налоговые органы не в праве:

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

Однако эти ограничения не распространяются на выездные налоговые проверки:

- осуществляемые в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика;
- проводимые вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;
- в случае предоставления налогоплательщиком уточненной декларации, где указана сумма налога меньше, ранее заявленной. В ходе такой проверки налоговые органы проверяют период, за который представлена уточненная декларация.

Срок проведения проверки ограничен 2 месяцами, может быть продлен до 4-х, в исключительных случаях до 6 месяцев.

Пример:

Налоговый орган проводил выездную проверку организации ООО «Друзья» и 25 октября 2016 года инспектором была составлена справка о проведенной выездной налоговой проверке. Таким образом, датой окончания проведения проверки является 25 октября 2016 года.

Налоговым кодексом предусмотрен закрытый перечень оснований для приостановления выездной налоговой проверки таких как:

– истребование документов (информации) в соответствии с пунктом 1 статьи 93.1 НК РФ;

– получение информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации;

– проведение экспертизы;

– перевод на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

Приостановление и возобновление проведения выездной налоговой проверки оформляются соответствующим решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, проводящего указанную проверку. Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке.

После вручения справки налогоплательщику, налоговый орган не вправе проводить мероприятия налогового контроля, так как проверка уже закончена.

По результатам выездной налоговой проверки в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки.

В акте приводятся выявленные нарушения налогового законодательства, а также формулируются выводы и предложения, проверяющих по их устранению и применению санкций. К акту должны быть приложены все подтверждающие документы (например: протоколы опроса свидетелей; заключения экспертов, специалистов, переводчиков; истребуемые документы в рамках ст. 93.1 НК РФ; то есть все документы, подтверждающие совершение налогоплательщиком налогового правонарушения и т.д.), связанные с проведением проверки.

Акт налоговой проверки подписывается лицами, проводившими соответствующую проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем).

Об отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя подписать акт делается соответствующая запись в акте налоговой проверки.

В акте налоговой проверки указываются:

- дата акта налоговой проверки. Под указанной датой понимается дата подписания акта лицами, проводившими эту проверку;

- полное и сокращенное наименования либо фамилия, имя, отчество проверяемого лица. В случае проведения проверки организации по месту нахождения

ее обособленного подразделения помимо наименования организации указываются полное и сокращенное наименования проверяемого обособленного подразделения и место его нахождения;

- фамилии, имена, отчества лиц, проводивших проверку, их должности с указанием наименования налогового органа, который они представляют;
- дата и номер решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки;
- перечень документов, представленных проверяемым лицом в ходе налоговой проверки;
- период, за который проведена проверка;
- наименование налога, в отношении которого проводилась налоговая проверка;
- даты начала и окончания налоговой проверки;
- адрес места нахождения организации или места жительства физического лица;
- сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки;
- документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых;
- выводы и предложения, проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ, в случае если НК РФ предусмотрена ответственность за данные нарушения законодательства о налогах и сборах.

Форма и требования к составлению акта налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Акт налоговой проверки должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем).

В случае если лицо, в отношении которого проводилась проверка, или его представитель уклоняются от получения акта налоговой проверки, этот факт отражается в акте налоговой проверки, и акт налоговой проверки направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица. В случае направления акта налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день, считая с даты отправки заказного письма.

Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в течение 1 месяца со дня получения акта налоговой проверки вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений (ст. 100 НК РФ).

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа может вынести одно из перечисленных ниже решений в рамках ст. 101 НК РФ:

1. Решение о привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, где излагаются обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, приводятся документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства; перечисляются доводы налогоплательщика в свою защиту и результаты проверки этих доводов; решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей НК РФ, предусматривающих данные правонарушения и применяемые меры ответственности.

2. Решение об отказе в привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Данное решение может быть принято налоговым органом, в частности, в случае согласия с доводами налогоплательщика.

3. Решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля
Это решение принимается при наличии обстоятельств, исключающих возможность вынесения правильного и обоснованного решения о привлечении или об отказе в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности на основании имеющихся материалов проверки. Такими основаниями могут быть: некачественное оформление материалов выездной налоговой проверки, недостаточность приведенных в акте доказательств выявленных налоговых правонарушений, представление налогоплательщиком возражений и другие основания.

Помимо налоговой ответственности, в случае совершения налогового правонарушения, должностное лицо проверяемого налогоплательщика может быть привлечено к административной ответственности. При этом налоговые органы должны руководствоваться Гл. 15 КоАП РФ.

Вынесенное решение налогового органа по результатам проверки может быть обжаловано в досудебном порядке в вышестоящем налоговом органе, и в судебном порядке (с 1 января 2009 года в соответствии с п. 5, статьи 101.2 НК РФ решение о привлечении к ответственности (об отказе в привлечении) за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования его в вышестоящем налоговом органе).

Несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных налоговым законодательством, может являться основанием для отмены решения о привлечении проверяемого к ответственности за нарушение законодательства вышестоящим органом или судом. Наглядно этапы проведения выездной налоговой проверки представлены на рисунке 4.1.

ВЫЕЗДНАЯ НАЛОГОВАЯ ПРОВЕРКА (срок 2, 4, 6 месяцев)

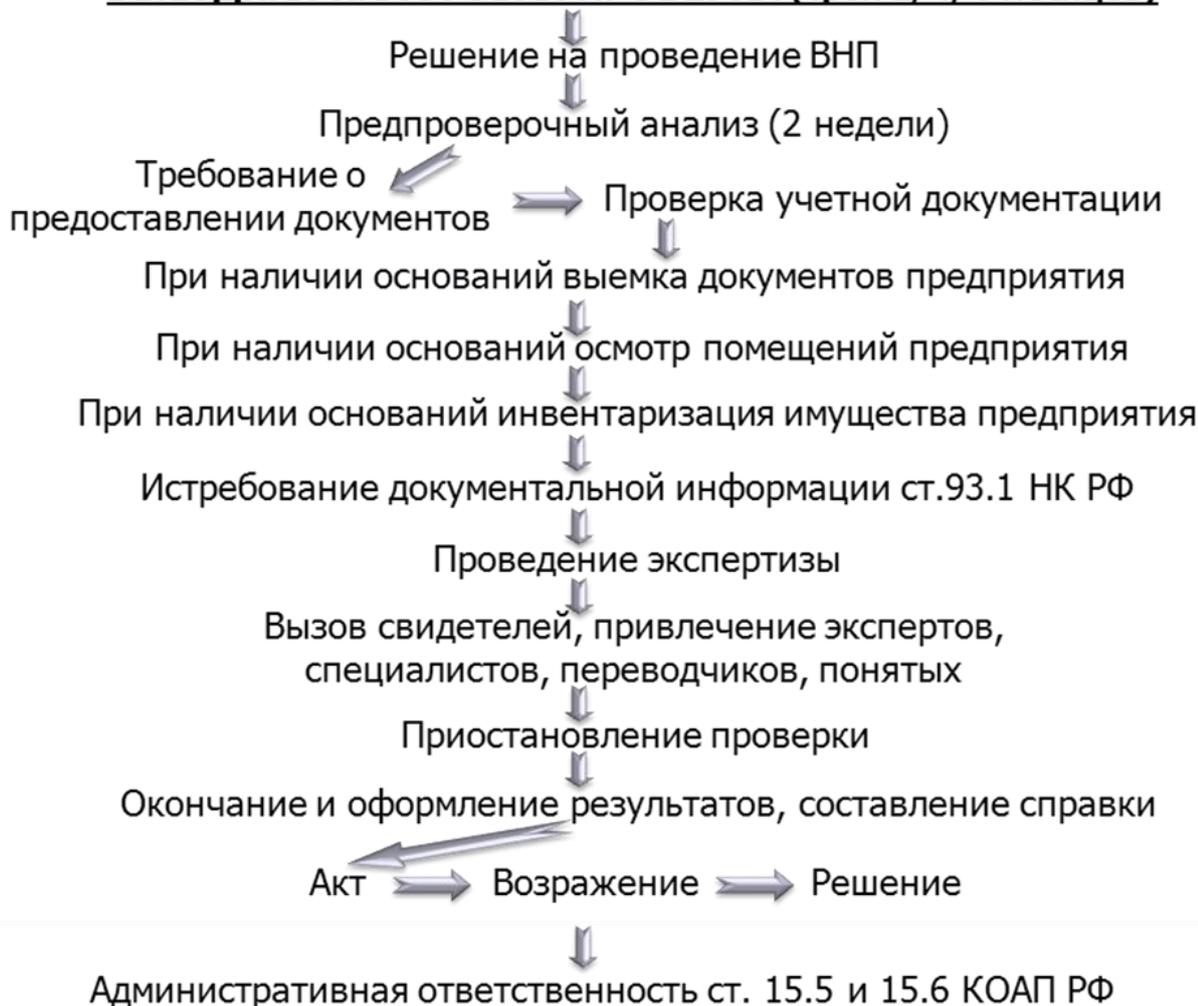


Рис. 4.1. Этапы проведения выездной налоговой проверки

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Порядок назначения, сроки и способы проведения проверки.
2. Порядок приостановления и возобновления выездной проверки.
3. Продление сроков выездной проверки.
4. Процесс установления достоверности финансово-хозяйственных операций.
5. Анализ договорных отношений с поставщиками и подрядчиками.
6. Анализ финансовых потоков.
7. Перечислите нормативные документы, регламентирующие порядок проведения выездных проверок. Комплексная и тематическая проверка.
8. Порядок формирования доказательной базы в случаях установления фактов нарушения законодательства о налогах и сборах при проведении налоговой проверки.
9. Проведение мероприятий налогового контроля, в рамках выездных проверок. Особенности проведения совместных проверок с органами внутренних дел.

Тестовые задания

1. Выездная налоговая проверка проводится в срок, не превышающий:

- a) 2 месяцев; указанный срок может быть продлен до 4 месяцев, а в исключительных случаях – до 6 месяцев;
- b) 2 месяцев; указанный срок не может быть продлен;
- c) 3 месяцев.

2. Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня:

- a) вынесения решения о назначении проверки;
- b) вручения решения о назначении проверки проверяемому лицу (его представителю);
- c) составления справки о проведенной проверке.

3. Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки для:

- a) допроса свидетелей, проживающих за пределами РФ;
- b) получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров РФ;
- c) осмотра помещений.

4. Повторной выездной налоговой проверкой налогоплательщика признается:

- a) выездная налоговая проверка, проводимая независимо от времени проведения предыдущей проверки по тем же налогам и за тот же период;
- b) вторая выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика в течение календарного года;
- c) выездная налоговая проверка, проводимая одновременно по нескольким налогам.

5. Повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться:

- a) только вышестоящим налоговым органом;
- b) налоговым органом, ранее проводившим проверку, в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, большем ранее заявленного;
- c) налоговым органом, ранее проводившим проверку, в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного.

6. Акт по результатам выездной налоговой проверки составляется в течение:

- a) 2 месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке;
- b) 3 месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке;
- c) 2 месяцев в случае выявления нарушения законодательства о налогах и сборах.

7. Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения вступают в силу по истечении:

- a) 10 дней с момента принятия вышестоящим налоговым органом решения по апелляционной жалобе;
- b) 10 дней со дня вручения лицу (его представителю), в отношении которого было вынесено соответствующее решение, если не было обжаловано в апелляционном порядке;
- c) 10 дней независимо от обжалования в апелляционном порядке.

Практические задания для самостоятельной работы

1. Подготовьте таблицу «Основные сходства и различия налоговых проверок».

Сходства		Различия	
ВНП	КНП	ВНП	КНП

2. Ознакомьтесь с порядком составления акта ВНП.

3. Ознакомьтесь с основными формами статистической отчетности налоговых органов о результатах контрольной работы. Выделить основные показатели работы, с целью проведения оценки эффективности работы налоговых органов, в части осуществления функции налогового контроля.

4. Проведите анализ оценки эффективности контрольной работы налоговых органов субъекта РФ (Волгоградской области) за последние три года составив следующие таблицы:

Показатели	Период, год			Темп роста 2014/2013, %	Темп роста 2015/2014, %
	2013	2014	2015		
Сумма доначисления, млрд. рублей					
Сумма взыскания, млрд. рублей					
Уровень взыскания, %					

Динамика налоговых проверок, проведенных УФНС России по Волгоградской области за 2013–2015 гг., единиц.

Показатели	Количество			Темп роста 2014/ 2013, %	Темп роста 2015/2014, %
	2013	2014	2015		
Камеральные проверки					
Выездные проверки					

Анализ эффективности выездных и камеральных налоговых проверок, проводимых УФНС России по Волгоградской области, за 2013–2015 гг.

Показатели	Количество		
	2013	2014	2015
Камеральные проверки			
<i>из них выявившие нарушения</i>			
Выездные проверки			
<i>из них выявившие нарушения</i>			
Эффективность ВМП в %			
Эффективность КМП в %			

Структура проверяемых налогоплательщиков в выездных налоговых проверках, проводимых УФНС России по Волгоградской области, за 2013–2015 гг.

Показатели	Количество		
	2013	2014	2015
Выездные проверки организаций и физических лиц			
в том числе:			
проверки организаций			
проверки физических лиц			
доля проверок организаций в выездных проверках в %			
доля проверок физ. лиц в выездных проверках в %			

Глава 5

МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ МЕРОПРИЯТИЙ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ



5.1. Порядок организации и проведения мероприятий налогового контроля

Мероприятиями налогового контроля – являются предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации формы деятельности налоговых органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах. Мероприятиями налогового контроля также являются предусмотренные международными договорами Российской Федерации, содержащими положения, касающиеся налогообложения и сборов, формы деятельности налоговых органов (предусмотрено НК РФ).

Мероприятия налогового контроля проводятся в ходе проведения налоговых проверок и при рассмотрении материалов налоговых проверок в качестве дополнительных мероприятий налогового контроля (мероприятия налогового контроля, связанные с налоговыми проверками). Отдельные мероприятия налогового контроля в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом, могут проводиться вне рамок налоговых проверок.

Цель проведения мероприятий налогового контроля подчиняется цели проведения налогового контроля.

При проведении мероприятий налогового контроля должностные лица налоговых органов руководствуются Налоговым кодексом, иными нормативными правовыми актами, внутренними Регламентами, а также иными методическими документами, утверждаемыми ФНС России.

При проведении камеральных налоговых проверок налоговые органы вправе проводить следующие мероприятия налогового контроля:

- направление запросов в компетентные органы иностранных государств;
- направление налоговым органом запросов в банк о наличии счетов в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах, о предоставлении выписок по операциям на счетах организаций (индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты); вызов на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков для дачи пояснений в связи с камеральной налоговой проверкой;

- сообщение налогоплательщику о выявленных камеральной налоговой проверкой ошибках в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречиях между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявленных несоответствиях сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок;

- допрос свидетеля;
- истребование документов у проверяемого лица, в том числе:
 - ✓ истребование по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций;
 - ✓ истребование по месту нахождения организации бухгалтерской отчетности;
 - ✓ истребование от банка копии поручения
 - ✓ налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства, оформленного налогоплательщиком на бумажном носителе;
 - ✓ истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках;
 - ✓ экспертиза.

При проведении выездных налоговых проверок налоговые органы вправе проводить следующие мероприятия налогового контроля:

- проведение инвентаризации имущества проверяемого налогоплательщика;
- направление запросов в компетентные органы иностранных государств;
- направление налоговым органом запросов в банк о наличии счетов в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах, о предоставлении выписок по операциям на счетах организаций (индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты);

- вызов на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков для дачи пояснений в связи с камеральной налоговой проверкой;

- допрос свидетеля;
- истребование документов у проверяемого лица, в том числе:
 - ✓ истребование по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций;
 - ✓ истребование по месту нахождения организации бухгалтерской отчетности;
 - ✓ истребование от банка копии поручения;

- ✓ налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства, оформленного налогоплательщиком на бумажном носителе);
- ✓ истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках;
- ✓ экспертиза.

При рассмотрении материалов налоговых проверок в качестве дополнительных мероприятий налогового контроля налоговые органы вправе проводить следующие:

- допрос свидетеля;
- истребование документов у проверяемого лица; истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках;
- назначение экспертизы.

Вне рамок налоговых проверок налоговые органы вправе проводить следующие мероприятия налогового контроля:

- вызов на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов и сборов, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах;
- истребование от банка копии поручения налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства, оформленного налогоплательщиком на бумажном носителе;
- допрос свидетеля;
- истребование информации относительно конкретной сделки у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих информацией об этой сделке;
- осмотр документов и предметов, полученных должностным лицом налогового органа в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля или при согласии владельца этих предметов на проведение их осмотра.

МЕРОПРИЯТИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ:

Порядок привлечения свидетеля

В соответствии со ст. 90 НК РФ в качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. Показания свидетеля заносятся в протокол.

Не могут допрашиваться в качестве свидетеля:

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

- лица, которые получили информацию, необходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей, и подобные сведения относятся к профессиональной тайне этих лиц, в частности адвокат, аудитор.

Физическое лицо вправе отказаться от дачи показаний только по основаниям, предусмотренным законодательством Российской Федерации. Показания свидетеля могут быть получены по месту его пребывания, если он вследствие болезни, старости, инвалидности не в состоянии явиться в налоговый орган, а по усмотрению должностного лица налогового органа – и в других случаях. Перед получением показаний должностное лицо налогового органа предупреждает свидетеля об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний, о чем делается отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью свидетеля.

Осуществление доступа должностных лиц налоговых органов на территорию или в помещение для проведения налоговой проверки

Доступ на территорию или в помещение налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента, должностных лиц налоговых органов, непосредственно проводящих налоговую проверку, осуществляется в рамках ст. 91 НК РФ по следующим основаниям: при предъявлении этими лицами служебных удостоверений и решения руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки этого налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента. Должностные лица налоговых органов, непосредственно проводящие налоговую проверку, могут производить осмотр используемых для осуществления предпринимательской деятельности территорий или помещения проверяемого лица либо осмотр объектов налогообложения для определения соответствия фактических данных об указанных объектах документальным данным, представленным проверяемым лицом. При воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на указанные территории или в помещения (за исключением жилых помещений) руководителем проверяющей группы (бригады) составляется акт, подписываемый им и проверяемым лицом. На основании такого акта налоговый орган по имеющимся у него данным о проверяемом лице или по аналогии вправе самостоятельно определить сумму налога, подлежащую уплате. В случае отказа проверяемого лица подписать указанный акт в нем делается соответствующая запись. Доступ должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, в жилые помещения помимо или против воли проживающих в них физических лиц иначе как в случаях, установленных федеральным законом, или на основании судебного решения не допускается.

Порядок проведения осмотра

Проведение осмотра в рамках выездной проверки или камеральной, на основе налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, проводится в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки. Так

должностные лица налоговых органов вправе производить осмотр территорий, помещений лица, в отношении которого проводится налоговая проверка, а также документов и предметов.

Следует отметить, что осмотр территорий, помещений лица, в отношении которого проводится камеральная налоговая проверка, производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего эту налоговую проверку. Указанное постановление утверждается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа.

Осмотр производится в присутствии понятых, так же при проведении осмотра вправе участвовать лицо, в отношении которого осуществляется налоговая проверка, или его представитель, а также специалисты. При необходимости в рамках осмотра производятся фото- и киносъемка, видеозапись, снимаются копии с документов или другие действия. По результатам осмотра составляется протокол.

Вне рамок проведения проверок осмотр документов и предметов, допускается, если документы и предметы были получены должностным лицом налогового органа в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля или при согласии владельца этих предметов на проведение их осмотра.

Порядок истребования документов при проведении налоговой проверки

Порядок истребования документов при проведении налоговой проверки регламентирован ст. 93 НК РФ. Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого лица необходимые для проверки документы посредством вручения этому лицу (его представителю) требования о представлении документов. Истребуемые документы представляются в виде заверенных проверяемым лицом копий. Копии документов организации заверяются подписью ее руководителя (заместителя руководителя) и (или) иного уполномоченного лица и печатью этой организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. Не допускается требование нотариального удостоверения копий документов, представляемых в налоговый орган (должностному лицу), если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. В случае необходимости налоговый орган вправе ознакомиться с подлинниками документов. Документы, которые были истребованы в ходе налоговой проверки, представляются в течение 10 дней со дня вручения соответствующего требования. В случае, если проверяемое лицо не имеет возможности представить истребуемые документы в течение 10 дней, оно в течение дня, следующего за днем получения требования о представлении документов, письменно уведомляет проверяющих должностных лиц налогового органа о невозможности представления в указанные сроки документов с указанием причин, по которым истребуемые документы не могут быть представлены в установленные сроки, и о сроках, в течение которых проверяемое лицо может представить истребуемые документы. В течение двух дней со дня получения такого уведомления руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе на основании этого уведомления продлить сроки представления документов или отказать в продлении сроков, о чем выносится отдельное решение. Отказ проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов

или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную статьей 126 НК РФ.

В случае такого отказа или непредставления указанных документов в установленные сроки должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит выемку необходимых документов в порядке, предусмотренном статьей 94 НК РФ. В ходе проведения налоговой проверки налоговые органы не вправе истребовать у проверяемого лица документы, ранее представленные в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного проверяемого лица. Указанное ограничение не распространяется на случаи, когда документы ранее представлялись в налоговый орган в виде подлинников, возвращенных впоследствии проверяемому лицу, а также на случаи, когда документы, представленные в налоговый орган, были утрачены вследствие непреодолимой силы. Данная норма вступила в законную силу с 1 января 2010 года и применяется в отношении документов, представляемых в налоговые органы после 1 января 2010 года.

Порядок истребования документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках

В рамках ст. 93.1 НК РФ должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), эти документы (информацию). Истребование документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), может проводиться также при рассмотрении материалов налоговой проверки на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа при назначении дополнительных мероприятий налогового контроля. В случае, если вне рамок проведения налоговых проверок у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получения информации относительно конкретной сделки, должностное лицо налогового органа вправе истребовать эту информацию у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих информацией об этой сделке. Налоговый орган, осуществляющий налоговые проверки или иные мероприятия налогового контроля, направляет письменное поручение об истребовании документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), в налоговый орган по месту учета лица, у которого должны быть истребованы указанные документы (информация). При этом в поручении указывается, при проведении какого мероприятия налогового контроля возникла необходимость в представлении документов (информации), а при истребовании информации относительно конкретной сделки указываются также сведения, позволяющие идентифицировать эту сделку. В течение пяти дней со дня получения поручения налоговый орган по месту учета лица, у которого истребуются документы (информация), направляет этому лицу требование о представлении документов (информации). К данному требованию прилагается копия поручения об истребовании документов (информации). Лицо,

получившее требование о представлении документов (информации), исполняет его в течение пяти дней со дня получения или в тот же срок сообщает, что не располагает истребуемыми документами (информацией). Если истребуемые документы (информация) не могут быть представлены в указанный срок, налоговый орган по ходатайству лица, у которого истребованы документы, вправе продлить срок представления этих документов (информации). Истребуемые документы представляются в виде заверенных проверяемым лицом копий. Копии документов организации заверяются подписью ее руководителя (заместителя руководителя) и (или) иного уполномоченного лица и печатью этой организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. При этом, не допускается требование нотариального удостоверения копий документов, представляемых в налоговый орган (должностному лицу), если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. В случае необходимости налоговый орган вправе ознакомиться с подлинниками документов.

Таким образом, в соответствии со ст. 93.1 НК РФ статьей определены возможности налоговых органов для получения интересующей информации:

- Истребовать документы (информацию) за рамками налоговых проверок, т.е. проводить контрольные мероприятия в отношении конкретного лица до проверки, во время проверки и после ее завершения.

- Возможность истребования у контрагентов или иных лиц не только документов, но и любой другой информации о деятельности проверяемого лица, которая имеется в их распоряжении.

- Документы и информация могут быть истребованы не только у контрагентов проверяемого лица, но и у любых других лиц, располагающих интересующими налоговыми органами сведениями.

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

Порядок проведения выемки документов и предметов

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

Не допускается производство выемки документов и предметов в ночное время. Выемка документов и предметов производится в присутствии понятых и лиц, у которых производится выемка документов и предметов. В необходимых случаях для участия в производстве выемки приглашается специалист. До начала выемки должностное лицо налогового органа предъявляет постановление о про-

изводстве выемки и разъясняет присутствующим лицам их права и обязанности. Должностное лицо налогового органа предлагает лицу, у которого производится выемка документов и предметов, добровольно выдать их, а в случае отказа производит выемку принудительно. При отказе лица, у которого производится выемка, вскрыть помещения или иные места, где могут находиться подлежащие выемке документы и предметы, должностное лицо налогового органа вправе сделать это самостоятельно, избегая причинения не вызываемых необходимостью повреждений запоров, дверей и других предметов. Не подлежат изъятию документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки. О производстве выемки, изъятия документов и предметов составляется протокол с соблюдением требований, предусмотренных ст. 94, 99 НК РФ. Изъятые документы и предметы перечисляются и описываются в протоколе выемки либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а по возможности – стоимости предметов. В случаях, если для проведения мероприятий налогового контроля недостаточно копий документов проверяемого лица и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинники документов в порядке, предусмотренном ст. 94 НК РФ. При изъятии таких документов с них изготавливаются копии, которые заверяются должностным лицом налогового органа и передаются лицу, у которого они изымаются. При невозможности изготовить или передать изготовленные копии одновременно с изъятием документов налоговый орган передает их лицу, у которого документы были изъяты, в течение пяти дней после изъятия. Все изымаемые документы и предметы предъявляются понятым и другим лицам, участвующим в производстве выемки, и в случае необходимости упаковываются на месте выемки. Изъятые документы должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора). В случае отказа налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) скрепить печатью или подписью изымаемые документы об этом в протоколе о выемке делается специальная отметка. Копия протокола о выемке документов и предметов вручается под расписку или высылается лицу, у которого эти документы и предметы были изъяты.

Порядок проведения экспертизы

В необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен эксперт, порядок привлечения эксперта установлен ст. 95 НК РФ.

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

Вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта. Привлечение лица в качестве эксперта осуществляется на договорной основе. Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную

налоговую проверку. В постановлении указываются основания для назначения экспертизы, фамилия эксперта и наименование организации, в которой должна быть произведена экспертиза, вопросы, поставленные перед экспертом, и материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта. Эксперт вправе знакомиться с материалами проверки, относящимися к предмету экспертизы, заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов.

Эксперт может отказаться от дачи заключения, если предоставленные ему материалы являются недостаточными или если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы. Должностное лицо налогового органа, которое вынесло постановление о назначении экспертизы, обязано ознакомить с этим постановлением проверяемое лицо и разъяснить его права, предусмотренные пунктом 7 ст. 95 НК РФ, и составить протокол.

При назначении и производстве экспертизы проверяемое лицо имеет право:

- заявить отвод эксперту;
- просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц;
- представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта;
- присутствовать с разрешения должностного лица налогового органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту;
- знакомиться с заключением эксперта.

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

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

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

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

Дополнительная и повторная экспертизы назначаются с соблюдением требований, предусмотренных ст. 95 НК РФ.

Порядок привлечения специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля

Порядок привлечения специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля определен ст. 96 НК РФ, следует отметить, что в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен специалист, обладающий

специальными знаниями и навыками, не заинтересованный в исходе дела. Привлечение лица в качестве специалиста осуществляется на договорной основе. Участие лица в качестве специалиста не исключает возможности его опроса по этим же обстоятельствам как свидетеля.

Порядок участия переводчика

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

Порядок участия понятых

Порядок участия понятых установлен ст. 98 НК РФ. При проведении действий по осуществлению налогового контроля в случаях, предусмотренных Налоговым Кодексом РФ, вызываются понятые. Понятые вызываются в количестве не менее двух человек. В качестве понятых могут быть вызваны любые не заинтересованные в исходе дела физические лица. Не допускается участие в качестве понятых должностных лиц налоговых органов. Понятые обязаны удостоверить в протоколе факт, содержание и результаты действий, производившихся в их присутствии. Они вправе делать по поводу произведенных действий замечания, которые подлежат внесению в протокол. В случае необходимости понятые могут быть опрошены по указанным обстоятельствам.

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

В случаях, предусмотренных Налоговым Кодексом РФ, при проведении действий по осуществлению налогового контроля составляются протоколы. Протоколы составляются на русском языке.

В протоколе указываются:

- его наименование;
- место и дата производства конкретного действия;
- время начала и окончания действия;
- должность, фамилия, имя, отчество лица, составившего протокол;
- фамилия, имя, отчество каждого лица, участвовавшего в действии или присутствовавшего при его проведении, а в необходимых случаях – его адрес, гражданство, сведения о том, владеет ли он русским языком;
- содержание действия, последовательность его проведения;

- выявленные при производстве действия существенные для дела факты и обстоятельства.

Протокол прочитывается всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении. Указанные лица вправе делать замечания, подлежащие внесению в протокол или приобщению к делу. Протокол подписывается составившим его должностным лицом налогового органа, а также всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении. К протоколу прилагаются фотографические снимки и негативы, киноленты, видеозаписи и другие материалы, выполненные при производстве действия.

Проведение инвентаризация имущества, проверяемого налогоплательщика, в рамках проведения выездной налоговой проверки

Данное мероприятие налогового контроля в отличие от остальных может проводиться лишь в рамках выездной налоговой проверки.

Распоряжение о проведении инвентаризации имущества налогоплательщика при выездной налоговой проверке, порядке и сроках ее проведения, составе инвентаризационной комиссии принимает руководитель налогового органа (его заместитель) по месту нахождения налогоплательщика, а также по месту нахождения принадлежащего ему недвижимого имущества и транспортных средств.

Инвентаризации могут быть подвергнуты следующие виды имущества:

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

При этом в перечень имущества, подлежащего инвентаризации, может быть включено любое имущество налогоплательщика независимо от его местонахождения.

Инвентаризация имущества организации производится по его местонахождению и каждому материально ответственному лицу.

В ходе инвентаризации сотрудники налоговых органов выявляют фактическое наличие имущества и неучтенных объектов, подлежащих налогообложению, сопоставляют фактическое наличие имущества с данными бухгалтерского учета, проверяют полноту отражения в учете обязательств.

Порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке утвержден приказом Минфина России и МНС России от 10.03.1999 № 20н/ГБ-3-04/39. В целом он практически не отличается от общего порядка инвентаризации имущества организаций.

Основными целями инвентаризации являются: выявление фактического наличия имущества и неучтенных объектов, подлежащих налогообложению; сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета; проверка полноты отражения в учете обязательств.

Налоговые органы вправе привлекать для проведения инвентаризации имущества налогоплательщика экспертов, переводчиков и других специалистов. В соответствии со статьей 131 Налогового кодекса Российской Федерации порядок выплаты и размеры сумм, подлежащих выплате, устанавливаются Правительством Российской Федерации и финансируются из федерального бюджета.

Перечень имущества, проверяемого при налоговой проверке, устанавливается руководителем Инспекции (его заместителем).

Проверка фактического наличия имущества производится при участии должностных лиц, материально ответственных лиц, работников бухгалтерской службы налогоплательщика.

При проведении инвентаризации имущества налогоплательщика при выездной налоговой проверке инвентаризационной комиссией заполняются формы, утвержденные Положением о проведении инвентаризации.

До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии надлежит получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств.

Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием "до инвентаризации на "... (дата)", что должно служить основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

Материально ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию, отражены в бухгалтерских регистрах или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества.

Сведения о фактическом наличии имущества записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах.

Инвентаризационная комиссия обеспечивает полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках основных средств, запасов, товаров, денежных средств и другого имущества, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации.

Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера.

Налогоплательщик должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой).

По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов

при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение веса (или объема) навалочных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов.

Инвентаризационные описи могут быть заполнены как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и ручным способом.

Описи заполняются чернилами или шариковой ручкой четко и ясно, без помарок и подчисток.

Наименования инвентаризируемых ценностей и объектов, их количество указывают в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете.

На каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т.д.) эти ценности показаны.

Исправление ошибок производится во всех экземплярах описей путем зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутыми правильных записей. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами.

В описях не допускается оставлять незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются.

На последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов за подписями членов инвентаризационной комиссии.

Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии, материально ответственные лица. В описи конце материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии и об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий.

Если инвентаризация имущества проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся материальные ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны.

Для оформления инвентаризации необходимо применять формы первичной учетной документации по инвентаризации имущества согласно приложениям, утвержденными Положением либо формы, разработанные министерствами, ведомствами. В частности, при инвентаризации рабочего скота и продуктивных животных, птицы и пчелосемей, многолетних насаждений, питомников применяются формы, утвержденные Министерством сельского хозяйства и продовольствия Российской Федерации для сельскохозяйственных организаций.

До начала инвентаризации рекомендуется проверить:

- наличие и состояние инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета;
- наличие и состояние технических паспортов или другой технической документации;
- наличие документов на основные средства, сданные или принятые налогоплательщиком в аренду и на хранение. При отсутствии документов необходимо обеспечить их получение или оформление.

При обнаружении расхождений и неточностей в регистрах бухгалтерского учета или технической документации должны быть внесены соответствующие исправления и уточнения.

При инвентаризации основных средств комиссия производит осмотр объектов и заносит в описи полное их наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели.

При инвентаризации зданий, сооружений и другой недвижимости комиссия проверяет наличие документов, подтверждающих нахождение указанных объектов в собственности организации.

Проверяется также наличие документов на земельные участки, водоемы и другие объекты природных ресурсов, находящиеся в собственности налогоплательщика.

При выявлении объектов, не принятых на учет, а также объектов, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неправильные данные, характеризующие их, комиссия должна включить в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам. Например, по зданиям – указать их назначение, основные материалы, из которых они построены, объем (по наружному или внутреннему обмеру), площадь (общая полезная площадь), число этажей (без подвалов, полуподвалов и т.д.), год постройки и др.; по каналам – протяженность, глубину и ширину (по дну и поверхности), искусственные сооружения, материалы крепления дна и откосов; по мостам – местонахождение, род материалов и основные размеры; по дорогам – тип дороги (шоссе, профилированная), протяженность, материалы покрытия, ширину полотна и т.п.

Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных объектов производится экспертами.

Основные средства вносятся в описи по наименованиям в соответствии с основным назначением объекта. Если объект подвергся восстановлению, реконструкции, расширению или переоборудованию и вследствие этого изменилось основное его назначение, то он вносится в опись под наименованием, соответствующим новому назначению.

Если комиссией установлено, что работы капитального характера (надстройка этажей, пристройка новых помещений и др.) или частичная ликвидация строений и сооружений (слом отдельных конструктивных элементов) не отражены в бухгалтерском учете, необходимо по соответствующим документам определить сумму увеличения или снижения балансовой стоимости объекта и привести в описи данные о произведенных изменениях. Для этих целей привлекаются эксперты.

Машины, оборудование и транспортные средства заносятся в описи индивидуально с указанием заводского инвентарного номера по техническому паспорту организации – изготовителя, года выпуска, назначения, мощности и т.д.

Однотипные предметы хозяйственного инвентаря, инструменты, станки и т.д. одинаковой стоимости, поступившие одновременно в одно из структурных подразделений организации и учитываемые на типовой инвентарной карточке группового учета, в описях приводятся по наименованиям с указанием количества этих предметов.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Мероприятия налогового контроля.
2. Мероприятия налогового контроля, проводимые в рамках выездной налоговой проверки.
3. Мероприятия налогового контроля, проводимые в рамках камеральной налоговой проверки.
4. Мероприятия налогового контроля, проводимые вне рамок налоговой проверки. Истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов, налоговом агенте.
5. Направление мотивированных запросов в кредитные учреждения для получения информации о движении денежных средств, о наличии счетов налогоплательщика в банке, о наличии остатков денежных средств на счетах налогоплательщика.
6. Проведение инвентаризации имущества.
7. Осмотр территорий (помещений) налогоплательщика.
8. Выемка документов и предметов.
9. Назначение экспертизы.
10. Привлечение специалиста.
11. Участие переводчика.
12. Участие понятых.
13. Опрос свидетеля.

Тестовые задания

1. Доступ на территорию или в помещение налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента, должностных лиц налоговых органов осуществляется при предъявлении:

- a) служебных удостоверений и решения руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки;
- b) служебных удостоверений должностных лиц налогового органа;
- c) решения вышестоящего налогового органа.

2. Осмотр территорий, помещений налогоплательщика может проводиться:

- a) при проведении выездной налоговой проверки;
- b) при проведении камеральной налоговой проверки;
- c) вне рамок выездной налоговой проверки, если документы и предметы были получены должностным лицом налогового органа в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля.

3. В качестве дополнительных мероприятий налогового контроля может проводиться:

- a) истребование документов у проверяемого лица, а также у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика, допрос свидетеля, проведение экспертизы;

- b) истребование документов у проверяемого лица, допрос свидетеля, проведение экспертизы;
- c) проведение экспертизы, выемка документов.

4. Документы, которые были истребованы в ходе налоговой проверки, представляются проверяемым лицом в течение:

- a) 7 дней со дня направления требования;
- b) 10 дней со дня вручения налоговым органом соответствующего требования проверяемому лицу;
- c) 15 дней со дня вручения налоговым органом соответствующего требования проверяемому лицу.

5. Документы (информация) о налогоплательщике или информация о конкретных сделках могут быть истребованы у:

- a) контрагентов или у иных лиц, располагающих такими документами (информацией), у участников сделки или у иных лиц, располагающих информацией об этой сделке;
- b) проверяемого налогоплательщика;
- c) контрагентов или участников сделки.

6. Выемка документов и предметов допускается, если:

- a) для проведения камеральной проверки недостаточно копий документов проверяемого лица;
- b) для проведения мероприятий налогового контроля недостаточно копий документов проверяемого лица и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены;
- c) в любом случае при проведении выездной налоговой проверки.

7. Не могут допрашиваться в качестве свидетеля лица:

- a) не достигшие 16-летнего возраста;
- b) которые вследствие болезни не в состоянии явиться в налоговый орган;
- c) которые в силу своих физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля.

Практические задания для самостоятельной работы

1. Нарисуйте схему инвентаризации имущества.
2. Перечислите виды экспертиз, которые могут назначаться в рамках проверки.
3. Обозначьте в каких случаях проводится выемка документов.
4. Составьте перечень вопросов для протокола опроса свидетеля, если проводится проверка правильности исчисления НДФЛ за 2015 год.

Глава 6

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА СОВЕРШЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ В РФ



6.1. Виды ответственности за налоговые правонарушения в РФ

Ответственность налогоплательщиков за нарушения налогового законодательства может быть налоговой, административной и уголовной.

Налоговая ответственность налогоплательщиков регулируется разделом VI части первой НК РФ.

Статьями 106 и 110 НК РФ определяется понятие налогового правонарушения в виде совершенного умышленно или по неосторожности действия или бездействия в нарушение налогового законодательства, за которое Кодексом предусмотрена ответственность.

Мерой ответственности за налоговые правонарушения является в соответствии со статьей 114 НК РФ налоговая санкция, установленная в виде денежных штрафов, размеры которых указаны в статьях 116–129.1 НК РФ. Ответственность в виде штрафных санкций наступает:

- за нарушение срока постановки на учет в налоговом органе;
- уклонение от постановки на учет в налоговом органе;
- нарушение срока предоставления сведений об открытии и закрытии счета в банке;
- непредставление налоговой декларации;
- грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения;
 - неуплату или неполную уплату сумм налога;
 - невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и перечислению налогов;
 - несоблюдение порядка владения, пользования и распоряжения имуществом, на которое наложен арест;
- непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля;
- отказ от предоставления документов и предметов по запросу налогового органа;
- ответственность свидетеля;
- отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дачу заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода;
- неправомерное несообщение сведений налоговому органу.

НК РФ предусмотрены штрафные санкции за каждое из перечисленных налоговых нарушений.

Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе возникает в случае несвоевременной подачи заявления о постановке на учет в налоговый орган.

При осуществлении деятельности в Российской Федерации через обособленное подразделение заявление, о постановке на учет подается в течение одного месяца после создания обособленного подразделения. В целях налогообложения под обособленным подразделением организации понимается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создано на срок более 1 месяца.

Налогоплательщик в праве обратиться с жалобой в вышестоящий налоговый. В случае рассмотрения спора в судебном порядке организации и индивидуальные предприниматели подают иск в арбитражные суды в соответствии с Арбитражным процессуальным кодексом, физические лица (в том числе частные нотариусы, частные охранники, частные детективы) – в суды общей юрисдикции. Налогоплательщик может обжаловать в суде не только решение налогового органа, но и документ любого наименования (требование, решение, постановление, письмо и др.), подписанный руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и касающийся конкретного налогоплательщика, т.е. акты не нормативного характера. В соответствии с НК РФ возможна компенсация убытков, причиненных неправомерными действиями (бездействием) работников налоговых органов.

Административная ответственность налогоплательщиков регулируется главой 15 Кодекса об административных правонарушениях Российской Федерации, (далее – КоАП РФ). В соответствии с Кодексом РФ об административных правонарушениях к должностным лицам налогоплательщиков могут быть применены административные санкции за налоговые нарушения в виде наложения административных штрафов. Административные штрафы налагаются в соответствии со ст. 15,3–15,9, 19,6, 19,7 и частями 1 ст. 19,4 и 19,5 административного кодекса и устанавливаются в кратности к минимальному размеру оплаты труда (МРОТ). Протокол об административных нарушениях составляется должностными лицами налоговых органов.

В случае если налоговая и административная ответственность наступают в результате совершения одного и того же нарушения, Нарушитель не может быть привлечен одновременно и к налоговой, и к административной ответственности.

Уголовная ответственность за уклонение от налогообложения предусмотрена в статьях 171, 171.1, 171.2, 198 и 199, 199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации (далее – УК РФ).

За налоговые преступления установлены наказания по следующим статьям Уголовного кодекса РФ (УК РФ):

• ст. 171 «Незаконное предпринимательство». Этой статьей УК РФ предусмотрено, что за осуществление предпринимательской деятельности без регистрации или с нарушением правил регистрации, а равно представление в орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, документов, содержащих заведомо ложные сведения, либо осуществление предпринимательской деятельности без лицензии в случаях, когда такая лицензия обязательна, если это деяние причинило крупный ущерб гражданам, организациям или государству либо сопряжено с извлечением дохода в крупном размере, –наказывается штрафом в размере до 300 000 рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до 2-х лет, либо обязательными работами на срок 180 до 240 часов, либо арестом на срок до 6 месяцев.

За совершенное деяние но:

- совершенное организованной группой;
- сопряженное с извлечением дохода в особо крупном размере, – наказывается штрафом в размере от 100 000 до 500 000 рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1-го года до 3-х лет либо лишением свободы на срок до 5 лет со штрафом в размере до 80 000 рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до 6 месяцев либо без такового.

• ст. 198 «Уклонение от уплаты налогов или сборов с физического лица». Этой статьей УК РФ предусмотрено, что за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере, – наказывается штрафом в размере от 100 000 до 300 000 рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1-го года до 2-х лет, либо арестом на срок до 6 месяцев, либо лишением свободы на срок до 1 года.

За совершенное деяние, но в особо крупном размере, – наказывается штрафом в размере от 200 000 до 500 000 рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 18 месяцев до 3-х лет либо лишением свободы на срок до 3-х лет.

При этом, законодательно определено:

- **крупным размером признается** сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах 3 финансовых лет подряд более 600 000 рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 1 800 000 рублей,

- **особо крупным размером** – сумма, составляющая за период в пределах 3 финансовых лет подряд более 3 000 000 рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 9 000 000 рублей.

Лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное указанной статьей, освобождается от уголовной ответственности, в случае если оно полностью уплатило суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумму штрафа в размере, определяемом в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

В соответствии с п. 6 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 04.07.1997 г. № 8, субъектом преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, является физическое лицо (гражданин Российской Федерации, иностранный гражданин, лицо без гражданства), достигшее шестнадцатилетнего возраста, имеющее облагаемый налогом доход и обязанное в соответствии с законодательством представлять в целях исчисления и уплаты налога в органы налоговой службы декларацию о доходах.

В указанном Постановлении отмечается, что осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации в установленном порядке физического лица в этом качестве, непредставление в налоговый орган налоговой декларации при извлечении доходов в крупных и особо крупных размерах должны квалифицироваться как уголовные преступления, подпадающие под уголовную ответственность, предусмотренную как ст. 171, так и ст. 198 УК РФ.

• ст. 199 «Уклонение от уплаты налогов или сборов с организации». В соответствии с данной статьей УК РФ за уклонение от уплаты налогов или сборов с организации путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере, – наказывается штрафом в размере от 100 000 до 300 000 рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 года до 2 лет, либо арестом на срок до 6 месяцев, либо лишением свободы на срок до 2 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового.

За совершенное деяние:

– группой лиц по предварительному сговору;
– в особо крупном размере, – наказывается штрафом в размере от 200 000 тысяч до 500 000 рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 года до 3 лет либо лишением свободы на срок до 6 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового.

При этом, законодательно определено:

Крупным размером в соответствии со ст. 199, 199.1 УК РФ признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах 3-х финансовых лет подряд более 2 000 000 рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 6 000 000 рублей, а особо крупным размером – сумма, составляющая за период в пределах 3-х финансовых лет подряд более 10 000 000 рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 % под-

лежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 30 000 000 рублей.

Лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное ст. 199, 199.1 УК РФ, освобождается от уголовной ответственности, если этим лицом либо организацией, уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с которой вменяется данному лицу, полностью уплачены суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумма штрафа в размере, определяемом в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

6.2. Налоговые правонарушения и налоговые преступления

Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

Для признания нарушения нормы, закрепленной в акте законодательства о налогах и сборах, налоговым правонарушением необходимо, чтобы в нем присутствовали следующие признаки (рис. 13):

- нарушение норм, закрепленных актами законодательства о налогах и сборах, в чем выражается противоправный характер нарушений;
- виновность деяния;

налоговое правонарушение является основанием реализации юридической ответственности в сфере налогообложения. Выделяют основные признаки налогового правонарушения, которые наглядно представлены на рисунке 6.1.



Рис. 6.1. Признаки налогового правонарушения

Законодатель разграничивает понятия «налоговое правонарушение» и «нарушение законодательства о налогах и сборах». Статья 10 НК РФ упоминает о «нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки адми-

нистративного правонарушения или преступления», причем ответственность за их совершение наступает в соответствии с законодательством об административных правонарушениях, уголовным и уголовно-процессуальным законодательством (рис. 14).

Поскольку отличительным признаком налогового правонарушения является его наказуемость согласно НК РФ, следует признать, что понятия налоговой ответственности и ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах не тождественны, второе намного шире первого и включает в себя уголовную, административную и дисциплинарную ответственность, применяемую для охраны налогово-правовых норм.

Ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица в случаях, предусмотренных НК РФ. Физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности с шестнадцатилетнего возраста.

НК РФ установлены основные принципы налоговой ответственности.

Никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ.

Данный принцип означает приоритет норм НК РФ при регулировании правоотношений, связанных с привлечением к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, и содержит следующие элементы:

- никакие другие нормативные правовые акты не могут предусматривать иные основания ответственности, а также изменять порядок привлечения к ответственности;

- в случае принятия нормативного правового акта, регулирующего указанные правоотношения, нормы НК РФ будут иметь перед нормами этого акта приоритет. Кроме того, такой нормативный правовой акт должен признаваться не соответствующим НК РФ в соответствии со ст.6 НК РФ.

НК РФ является единственным нормативно-правовым источником, регулирующим правоотношения, связанные с привлечением к ответственности за совершение налоговых правонарушений;

- не допускается расширительное толкование норм законодательства о налогах и сборах, а также применение закона, устанавливающего ответственность за налоговые правонарушения по аналогии.

Таким образом, при привлечении лица к налоговой ответственности следует руководствоваться исключительно положениями, предусмотренными НК РФ. Изменения в основаниях и порядке привлечения к ответственности возможны только путем прямых поправок в НК РФ.

Никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения.

Следует отметить, что в данном случае речь идет именно об однократности привлечения к ответственности за одно и то же правонарушение, а не о наложении налоговой санкции. Данный принцип запрещает повторно возбуждать производство по делу о налоговом правонарушении по одному и тому же делу, в отно-

шении которого уже имеется вступившее в законную силу решение суда или налогового органа.

Предусмотренная НК РФ ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством РФ.

При решении вопросов о разграничении налоговой и иной ответственности физических лиц, как отметил Пленум ВАС РФ в Постановлении от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации», следует исходить из того, что одно и то же правоотношение не может одновременно квалифицироваться как налоговое и иное, не являющееся налоговым, в связи, с чем налогоплательщик – физическое лицо за совершенное им деяние не может быть одновременно привлечен к налоговой и иной ответственности.

Поэтому, если выявленное налоговым органом деяние совершено налогоплательщиком – физическим лицом в рамках налоговых правоотношений, вопрос о квалификации этого деяния как правонарушения и его последствиях должен решаться с учетом квалифицирующих признаков и составов налоговых правонарушений.

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

Привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога (сбора) и пени.

При применении данного положения необходимо учитывать, что освобождение лица от ответственности за совершение налогового правонарушения освобождает его только от взыскания штрафов, но не пени, поскольку последняя не является мерой налоговой ответственности.

Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда.

Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы.

Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Изложенное правило следует непосредственно из презумпции невиновности, и означает, что при разрешении спорной ситуации при отсутствии однозначных доказательств виновности лица любые неясности, сомнения или противоречия должны быть истолкованы в пользу налогоплательщика.

Данное правило применяется во взаимосвязи с принципом, установленным п. 7 ст. 3 НК РФ, согласно которому все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

Под обстоятельствами, исключаящими привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, понимаются условия, с наличием которых законодатель связывает невозможность применения к лицу соответствующих налоговых санкций, установленных НК РФ. Таким образом, при наличии хотя бы одного из предусмотренных НК РФ оснований лицо, совершившее налоговое правонарушение, к налоговой ответственности не привлекается.

В соответствии со ст. 109 НК РФ **лицо не может быть привлечено к ответственности** за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

✓ **отсутствие события налогового правонарушения.**

НК РФ не содержит определения понятия «событие налогового правонарушения». Вместе с тем, исходя из общеправового определения, под событием налогового правонарушения понимается сам факт совершения лицом противоправного, то есть в нарушение законодательства о налогах и сборах, деяния.

Таким образом, отсутствие события налогового правонарушения означает отсутствие самого факта совершения лицом противоправных действий (бездействия), которые в НК РФ расцениваются как налоговое правонарушение. В таком случае вообще отсутствует нарушение законодательства о налогах и сборах, которое подлежит оценке с точки зрения наличия в данном деянии состава налогового правонарушения;

✓ **отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения.**

Как установлено ст. 106 НК РФ налоговым правонарушением признается виновно совершенное деяние (действие или бездействие).

В теории права под виной принято понимать психическое отношение лица к своему противоправному поведению и его результатам, причем данное явление носит субъективный характер. Иными словами, вина – это субъективное, психическое выражение отношения правонарушителя к своим противоправным деяниям.

Налоговая ответственность наступает не просто за сам факт совершения противоправного деяния, повлекшего в качестве результата вредные последствия, но именно за виновное совершение такого деяния. Следовательно, необходимость установления вины налогоплательщика для привлечения его к ответственности прямо предписана НК РФ:

✓ **совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния шестнадцатилетнего возраста.**

Данное положение соотносится с правилом, установленным п. 2 ст. 107 НК РФ, согласно которому физическое лицо может быть привлечено к ответственности за совершение налоговых правонарушений с шестнадцатилетнего возраста;

✓ **истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.**

Указанное основание, исключаящее привлечение лица к налоговой ответственности, является одним из критериев обоснованности налоговой ответственности. Установление законодателем срока давности привлечения к ответственно-

сти означает, что привлечение лица к ответственности по истечении указанного срока утрачивает свою актуальность и признается нецелесообразным.

Законодательство о налогах и сборах выделяет две формы вины при совершении налоговых правонарушений.

Виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности.

Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Умышленная форма вины имеет две разновидности: прямой умысел и косвенный умысел.

Прямым считается умысел, если лицо:

- осознавало противоправный характер своего деяния, т.е. отдавало себе отчет в том, что своими действиями оно нарушает нормы НК РФ;
- предвидело неблагоприятные последствия этих действий;
- желало наступления вредных последствий своих действий или бездействия (например, формирование необоснованной налоговой выгоды).

Косвенным считается умысел, если лицо:

- осознавало, что своими действиями (бездействием) нарушает нормы НК РФ;
- предвидело наступление определенных вредных последствий своего деяния;
- прямо не желало, но сознательно допускало их наступление.

Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.

В соответствии с данным правилом, деятельность организации реализуется посредством действий ее работников, следовательно, и совершенные организацией налоговые правонарушения обуславливаются соответствующими правонарушениями ее должностных лиц, а ее вина выявляется через психическое отношение последних к совершенному правонарушению.

Обстоятельствами, исключаящими вину лица в совершении налогового правонарушения, признаются условия, при наличии которых лицо не подлежит ответственности за совершение налогового правонарушения.

В ст. 111 НК РФ предусмотрены следующие обстоятельства, исключаящие вину лица в совершении налогового правонарушения:

✓ совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств.

Указанные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, которые не нуждаются в специальных средствах доказывания;

✓ **совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком – физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния.**

Такие обстоятельства доказываются предоставлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение;

✓ **выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции.**

Указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа.

Данное положение не применяется в случае, если письменные разъяснения основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком, плательщиком сбора, налоговым агентом.

Перечень обстоятельств, изложенных в НК РФ, является открытым. Судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны и иные обстоятельства исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения.

Обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом или налоговым органом, рассматривающим дело о налоговом правонарушении, и учитываются при применении налоговых санкций.

НК РФ установлен открытый перечень обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения. В данном перечне предусмотрены следующие обстоятельства:

- совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;
- совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;
- тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны иные обстоятельства смягчающими ответственность.

При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше, чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей НК РФ.

В качестве единственного обстоятельства, отягчающего ответственность, в соответствии с НК РФ признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение.

При наличии данного обстоятельства размер штрафной санкции увеличивается на 100 %.

Лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в законную силу решения суда или налогового органа.

В том случае если с момента вступления в законную силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции 12 месяцев истекли, то совершение лицом, с которого взыскана налоговая санкция, аналогичного налогового правонарушения не будет являться обстоятельством, отягчающим ответственность.

Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности истекли три года (срок давности).

Исчисление срока давности со дня совершения налогового правонарушения применяется в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных ст. 120 «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения», ст. 122 «Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)» НК РФ.

В отношении налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 120, ст. 122 НК РФ, исчисление срока давности применяется со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода.

Течение срока давности привлечения к ответственности приостанавливается, если лицо, привлекаемое к ответственности за налоговое правонарушение, активно противодействовало проведению выездной налоговой проверки, что стало непреодолимым препятствием для ее проведения и определения налоговыми органами сумм налогов, подлежащих уплате в бюджетную систему РФ.

Течение срока давности привлечения к ответственности считается приостановленным со дня составления акта о воспрепятствовании доступу должностных лиц налогового органа, проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение проверяемого лица. Составление такого акта предусмотрено п. 3 ст. 91 НК РФ.

В этом случае течение срока давности привлечения к ответственности возобновляется со дня, когда прекратили действие обстоятельства, препятствующие проведению выездной налоговой проверки, и вынесено решение о возобновлении выездной налоговой проверки.

Налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных гл. 16 и 18 НК РФ.

При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей НК РФ.

При наличии отягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа увеличивается на 100 %.

При совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой.

Сумма штрафа, взыскиваемого с налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента за налоговое правонарушение, повлекшее задолженность по налогу (сбору), подлежит перечислению со счетов соответственно налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента только после перечисления в полном объеме этой суммы задолженности и соответствующих пеней в очередности, установленной гражданским законодательством Российской Федерации. Также НК РФ устанавливает срок исковой давности взыскания штрафов. Налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании штрафов с организации и индивидуального предпринимателя в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате штрафа. Пропущенный по уважительной причине срок подачи указанного искового заявления может быть восстановлен судом.

Исковое заявление о взыскании штрафа за счет имущества налогоплательщика – физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, может быть подано налоговым органом в суды общей юрисдикции в течение шести месяцев после истечения срока, установленного для добровольной уплаты штрафа.

В случае отказа в возбуждении или прекращения уголовного дела, но при наличии налогового правонарушения срок подачи искового заявления исчисляется со дня получения налоговым органом постановления об отказе в возбуждении или о прекращении уголовного дела. На рисунке 6.2, представлены виды правонарушений в сфере налогообложения.

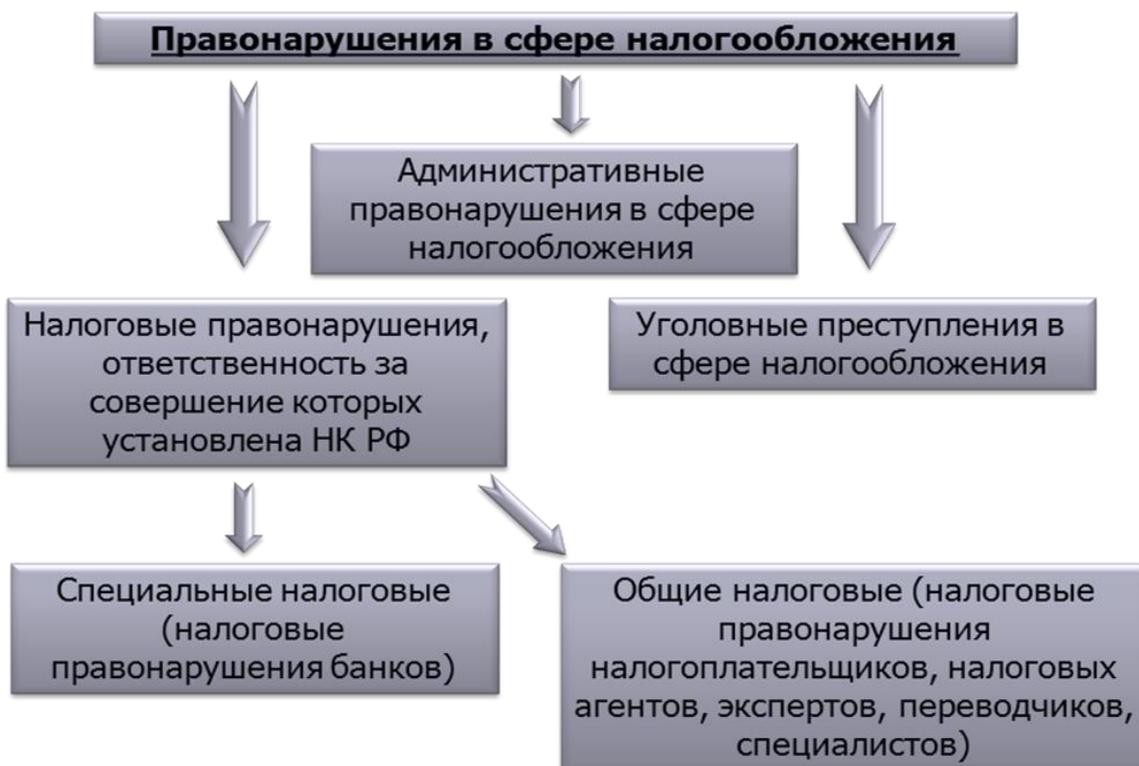


Рис. 9. Виды правонарушений в сфере налогообложения.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Понятие налогового правонарушения и преступления.
2. Виды правонарушений.
3. Лица, подлежащие привлечению к ответственности за совершение налогового правонарушения.
4. Условия и обстоятельства привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.
5. Налоговые санкции, их виды и порядок применения.
6. Административные штрафы за правонарушения в области налогов, отнесенные к компетенции налоговых органов; их виды и порядок применения.
7. Административные штрафы за нарушение налогового законодательства и основания к их применению.
8. Должностные лица организаций и физические лица – налогоплательщики, привлекаемые к ответственности.
9. Уголовная ответственность за налоговые преступления.

Тестовые задания

1. Налоговым правонарушением признается виновно совершенное:

- a) противоправное деяние (действие или бездействие) налогоплательщика;
- b) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц;
- c) противоправное деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

2. К ответственности за совершение налоговых правонарушений могут быть привлечены:

- a) организации и физические лица;
- b) организации и физические лица, достигшие 16-летнего возраста;
- c) организации и физические лица, достигшие 18-летнего возраста.

3. К обстоятельствам, исключающим привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, относятся:

- a) отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;
- b) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния 18-летнего возраста;
- c) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств.

4. Обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, признаются:

- a) совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;
- b) тяжелое финансовое положение юридического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- c) совершение правонарушения вследствие выполнения письменных разъяснений финансовых или налоговых органов.

5. Срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения составляет:

- a) 1 год со дня совершения налогового правонарушения;
- b) 3 года со дня совершения налогового правонарушения до момента вынесения решения о привлечении к ответственности;
- c) 3 года со дня совершения налогового правонарушения до момента составления акта налоговой проверки.

6. При наличии обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения:

- a) размер штрафных санкций подлежит уменьшению не менее чем в 2 раза;
- b) размер штрафных санкций подлежит увеличению на 100 %;
- c) лицо не подлежит привлечению к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Практические задания для самостоятельной работы

1. Подготовьте таблицу по видам и мере ответственности за нарушение налоговых правонарушений и преступлений с разбивкой по составу правонарушения.

Состав правонарушения	Вид и мера ответственности		
	НК РФ	КоАП РФ	УК РФ

2. Подготовьте обзор часто выявляемых нарушений в ходе камеральных проверок.

3. Подготовьте обзор часто выявляемых нарушений в ходе выездных проверок.

4. Подготовьте обзор схем ухода от налогообложения запрещенных к использованию налогоплательщиками законодательством РФ.

5. Проведите сравнительный анализ системы наказания за налоговые правонарушения и преступления в России и зарубежных странах по следующим критериям и выделите особенности:

Критерии оценки	РФ	Анализируемое зарубежное государство
Цели		
Задачи		
Субъекты		
Объекты		
Принципы		
Орган, осуществляющий функции по выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений		
Виды ответственности		
Меры ответственности		
Сроки исковой давности		
Ограничения		
Автоматизация процесса		
Присутствует ли институт налогового суда		
Кто ведет ОРМ		
Порядок обжалования результатов проверок		
Другие критерии оценки		

Глава 7

ПОРЯДОК УРЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ



7.1. Досудебный порядок урегулирования налоговых споров

Обжалование актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц

В настоящее время существуют два порядка обжалования результатов налоговых проверок: досудебный и судебный.

Досудебный порядок обжалования актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц

Досудебный порядок выражается в направлении жалобы в вышестоящий налоговый орган (например, при обжаловании решения территориальной инспекции ФНС России необходимо обратиться в управление ФНС России по субъекту).

Досудебный порядок имеет ряд неоспоримых преимуществ:

- жалоба в вышестоящий орган подается в свободной форме;
- жалоба не может быть оставлена без рассмотрения;
- основания для возврата жалобы минимальны;
- за подачу жалобы не уплачивается государственная пошлина;
- подача жалобы в вышестоящий налоговый орган не исключает право судебного обжалования.

Под **жалобой** понимают – обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжалование вступивших в силу актов налогового органа ненормативного характера, действий или бездействия его должностных лиц, если, по мнению этого лица, обжалуемые акты, действия или бездействие должностных лиц налогового органа нарушают его права.

К преимуществам досудебного урегулирования налоговых споров:

- отсутствие необходимости уплаты госпошлины и судебных расходов;
- простота оформления жалобы;
- жалоба рассматривается в более короткие сроки;
- сжатые сроки исполнения решения по жалобе.

Порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц

НК РФ предусмотрено, что каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействие нарушают его права. То есть предусмотрено право налогоплательщика на обжалование только таких актов и действий или бездействия налоговых органов, которые нарушают его права и законные интересы.

При этом указание в жалобе предмета обжалования является существенным элементом жалобы, без чего обращение налогоплательщика не может быть признано жалобой.

Нормативные правовые акты налоговых органов могут быть обжалованы в порядке, предусмотренном федеральным законодательством.

К такому законодательству относятся, прежде всего, сам НК РФ, АПК РФ и ГПК РФ, а также Закон РФ от 02.05.2006 № 59-ФЗ «О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации».

Акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд.

Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд, если иное не предусмотрено ст. 101.2 НК РФ.

В соответствии с п. 5 ст. 101.2 НК РФ решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе. В случае обжалования такого решения в судебном порядке срок для обращения и суд исчисляется со дня, когда лицу, в отношении которого вынесено это решение, стало известно о вступлении его в силу. Данное положение подлежит применению с 1 января 2009 года.

Жалоба на акт налогового органа, действия или бездействие его должностного лица подается соответственно в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу этого органа в сроки, установленные НК РФ.

Жалобы на действия (бездействие) должностных лиц инспекции за исключением действий начальника или его заместителя подаются вышестоящему должностному лицу того же налогового органа.

Жалобы (заявления) на акт налогового органа ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц в связи с применением законодательства Российской Федерации о государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, законодательства о валютном регулировании и валютном контроле, а также в связи с осуществлением налоговыми органами иных полномочий, установленных федеральными законами, нормативными правовыми актами Президента Российской Федерации или Правительства Российской Федерации, если иное не предусмотрено указанными нормативными правовыми актами Российской Федерации, подаются в вышестоящий налоговый орган.

Жалобы на постановления по делу об административном правонарушении рассматриваются вышестоящим должностным лицом, вышестоящим налоговым органом.

К жалобе могут прилагаться следующие документы: акт ненормативного характера, который, по мнению заявителя, нарушает его права, акт налоговой проверки, первичные документы, подтверждающие позицию заявителя, а также иные документы, содержащие сведения об обстоятельствах, имеющих значение для рассмотрения жалобы.

Жалоба в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) подается в течение трех месяцев со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав.

В случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по заявлению лица, подающего жалобу, может быть восстановлен соответственно вышестоящим должностным лицом налогового органа или вышестоящим налоговым органом.

С 1 января 2007 года изменился порядок обжалования решений налоговых органов о привлечении либо об отказе в привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенных по результатам налоговых проверок.

Порядок обжалования таких решений установлен ст. 101.2 НК РФ.

С 1 января 2007 года впервые введена процедура апелляционного обжалования. Принятое налоговым органом решение вступает в силу и подлежит исполнению по истечении 10 рабочих дней с даты получения его налогоплательщиком. В течение этого срока налогоплательщик вправе подать апелляционную жалобу. Апелляционная жалоба на указанные решения подается до момента вступления в силу обжалуемого решения в налоговый орган, вынесший эти решения, который обязан в течение трех дней со дня ее поступления направить жалобу со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган.

В случае подачи апелляционной жалобы на решение налогового органа указанное решение вступает в силу со дня его утверждения вышестоящим налоговым органом полностью или в части.

Подача жалобы приостанавливает вступление решения в силу и взыскание начисленных сумм недоимок, пеней и штрафов.

Жалоба на вступившие в законную силу решения налогового органа, которые не были обжалованы в апелляционном порядке, подается в течение одного года с момента вынесения обжалуемого решения в письменной форме соответствующему вышестоящему налоговому органу или должностному лицу.

Лицо, подавшее жалобу в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, до принятия решения по этой жалобе может ее отозвать на основании письменного заявления.

В таком случае отзыв жалобы лишает подавшее ее лицо права на подачу повторной жалобы по тем же основаниям в тот же налоговый орган или тому же должностному лицу.

Повторная подача жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу при наличии других причин ее подачи производится в сроки, предусмотренные п. 2 ст. 139 НК РФ.

Рассмотрение жалобы и порядок принятия решения по жалобе

Жалобы рассматриваются в срок не позднее одного месяца со дня их получения. При этом НК РФ предусмотрено, что срок рассмотрения жалобы может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) для получения дополнительных документов или информации, необходимых для рассмотрения жалобы у нижестоящих налоговых органов, но не более чем на 15 рабочих дней.

По результатам рассмотрения жалобы руководителем налогового органа (заместителем руководителя) принимается соответствующее решение.

Пунктом 2 ст. 140 НК РФ установлено, что по итогам рассмотрения жалобы вышестоящий налоговый орган вправе:

- оставить жалобу без удовлетворения;
- отменить акт налогового органа;
- отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;
- изменить решение или вынести новое решение.

По итогам рассмотрения жалобы на действия или бездействие должностных лиц налоговых органов вышестоящий налоговый орган вправе вынести решение, по существу.

По итогам рассмотрения апелляционной жалобы на решение вышестоящий налоговый орган вправе:

- оставить решение налогового органа без изменения, а жалобу без удовлетворения;
- отменить или изменить решение налогового органа полностью или в части и принять по делу новое решение;
- отменить решение налогового органа и прекратить производство по делу.

Заявителю сообщается о принятии решения по жалобе в течение трех рабочих дней со дня его принятия.

Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия, за исключением случаев, предусмотренных НК РФ.

В случае подачи апелляционной жалобы на решение налогового органа указанное решение вступает в силу со дня его утверждения вышестоящим налоговым органом полностью или в какой-то определенной части.

Подача жалобы приостанавливает вступление решения в силу и взыскание начисленных сумм недоимок, пеней и штрафов.

Если налоговый орган (должностное лицо), рассматривающий жалобу, имеет достаточные основания полагать, что обжалуемые акт или действие не соответствуют законодательству РФ, указанный налоговый орган вправе полностью или частично приостановить исполнение обжалуемых акта или действия. Решение о приостановлении исполнения акта (действия) принимается руководителем налогового органа, принявшим такой акт, либо вышестоящим налоговым органом.

Жалобы (исковые заявления) на акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц, поданные в суд, рассматриваются и разрешаются в порядке, установленном гражданским процессуальным, арбитражным процессуальным законодательством и иными федеральными законами.

Обжалование действий или бездействия, ненормативных актов налоговых органов

В налоговом законодательстве п. 2 ст. 138 НК РФ закреплен обязательный досудебный порядок урегулирования споров, связанных с обжалованием актов

налоговых органов ненормативного характера, действий или бездействием их должностных лиц.

Примеры ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействия налоговых органов, которые могут быть обжалованы налогоплательщиком:

- отказ в возврате налога;
- решение о приостановлении операций по счетам;
- требование об уплате налога, пени или штрафа;
- решение о взыскании налога;
- отказ в предоставлении налогового вычета;
- и иные.

Следует выделить особый порядок досудебного урегулирования споров по государственной регистрации:

В целях оперативного и полного рассмотрения жалоб, жалоба на решение регистрирующего органа подается в вышестоящий регистрирующий орган или в Федеральную налоговую службу через регистрирующий орган, решение которого обжалуется.

Срок подачи жалобы на решение территориального регистрирующего органа:

- на решение о государственной регистрации – в течение 3-х месяцев со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав;
- на решение об отказе в государственной регистрации – в 3-х месяцев с момента получения решения регистрирующего органа об отказе в государственной регистрации.

Решение, принятое вышестоящим регистрирующим органом по результатам рассмотрения жалобы на решение о государственной регистрации или об отказе в государственной регистрации может быть обжаловано в Федеральную налоговую службу в течении трех месяцев со дня принятия вышестоящим регистрирующим органом решения по жалобе на решение территориального регистрирующего органа.

Содержание жалобы:

- фамилию, имя и (при наличии) отчество, место жительства физического лица, подающего жалобу, или наименование и адрес (место нахождения) юридического лица, подающего жалобу;
- сведения об обжалуемом решении регистрирующего органа;
- наименование регистрирующего органа, решение которого обжалуется;
- основания, по которым лицо, подающее жалобу, считает, что его права нарушены;
- требования лица, подающего жалобу.

Законодателем предусмотрено право оставить жалобу без рассмотрения в случае если:

- жалоба не подписана лицом, подавшим жалобу, или его представителем либо не представлены документы, подтверждающие полномочия представителя на ее подписание;

- жалоба подана после истечения срока подачи жалобы и не содержит ходатайства о его восстановлении или в восстановлении пропущенного срока отказано;
- до принятия решения по жалобе от лица, ее подавшего, поступило заявление об отзыве жалобы;
- ранее подана жалоба по тому же предмету и по тем же основаниям;
- имеется вступившее в законную силу решение суда или арбитражного суда по тому же предмету и по тем же основаниям оспаривания.

7.2. Урегулирование налоговых споров в судебном порядке

Судебный порядок обжалования актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц.

Статьи 137 и 138 НК РФ и статья 22 АПК РФ предусматривают право налогоплательщика на судебное обжалование акта налогового органа (решения о привлечении к налоговой ответственности), а также действия или бездействия его должностных лиц.

Для этого налогоплательщику необходимо обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности.

На основании ст. 126 АПК РФ к заявлению необходимо приложить:

- уведомление о вручении или иные документы, подтверждающие направление другим лицам, участвующим в деле, копий заявления и приложенных к нему документов, которые у других лиц, участвующих в деле, отсутствуют;
- документ, подтверждающий уплату государственной пошлины в установленных порядке и размере или право на получение льготы по уплате государственной пошлины, либо ходатайство о предоставлении отсрочки, рассрочки, об уменьшении размера государственной пошлины;
- документы, подтверждающие обстоятельства, на которых заявитель основывает свои требования.

Налогоплательщик к заявлению должен приложить по возможности копии следующих документов:

- копии свидетельства о государственной регистрации в качестве юридического лица или индивидуального предпринимателя;
- доверенность или иные документы, подтверждающие полномочия на подписание заявления.

К заявлению должен быть также приложен текст оспариваемого решения.

Копии заявления и приложенных к нему документов должны быть направлены другим лицам, участвующим в деле (налоговому органу и иным при их наличии).

Судебный порядок обжалования ненормативных правовых актов, решений и действий или бездействий налоговых органов и их должностных лиц

Когда досудебные способы урегулирования налоговых споров не устраивают налогоплательщика, для защиты своих прав и законных интересов граждане, организации и иные лица вправе обратиться в суд.

Обращение в арбитражный суд в соответствии со ст. 4 АПК РФ осуществляется в форме: искового заявления – по экономическим спорам и иным делам, возникающим из гражданских правоотношений; заявления – по делам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений, по делам о несостоятельности (банкротстве), по делам особого производства и в иных случаях, предусмотренных АПК РФ; жалобы – при обращении в арбитражный суд апелляционной и кассационной инстанций, а также в иных случаях, предусмотренных АПК РФ и иными федеральными законами.

Дела об оспаривании затрагивающих права и законные интересы лиц в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) налоговых органов, должностных лиц, рассматриваются арбитражным судом по общим правилам искового производства, предусмотренным АПК РФ, с особенностями, установленными в главе 24 АПК РФ.

Производство по делам об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) налоговых органов, должностных лиц возбуждается на основании заявления заинтересованного лица, обратившегося в арбитражный суд с требованием о признании недействительными ненормативных правовых актов или о признании незаконными решений и действий (бездействия) указанных органов и лиц (п. 2 ст. 197 АПК РФ).

Граждане, организации и иные лица вправе обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании недействительными ненормативных правовых актов, незаконными решений и действий (бездействия) налоговых органов, должностных лиц, если полагают, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решение и действие (бездействие):

- не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту;
- нарушают их права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности;
- незаконно возлагают на них какие-либо обязанности;
- создают иные препятствия для осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности.

Заявление может быть подано в арбитражный суд в течение трех месяцев со дня, когда гражданину, организации стало известно о нарушении их прав и законных интересов, если иное не установлено федеральным законом. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом (п. 4 ст. 198 АПК РФ).

Заявление о признании ненормативного правового акта недействительным, решений и действий (бездействия) незаконными должно соответствовать требованиям, предусмотренным ч. 1, п. 1, 2 и 10 ч. 2, ч. 3 ст. 125 АПК РФ.

В заявлении обязательно должны быть указаны:

- наименование органа или лица, которые приняли оспариваемый акт, решение, совершили оспариваемые действия (бездействие);
- название, номер, дата принятия оспариваемого акта, решения, время совершения действий;
- права и законные интересы, которые, по мнению заявителя, нарушаются оспариваемым актом, решением и действием (бездействием);
- законы и иные нормативные правовые акты, которым, по мнению заявителя, не соответствуют оспариваемый акт, решение и действие (бездействие);
- требование заявителя о признании ненормативного правового акта недействительным, решений и действий (бездействия) незаконными.

Дела об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) налоговых органов, должностных лиц рассматриваются судьей единолично в срок, не превышающий трех месяцев со дня поступления соответствующего заявления в арбитражный суд, включая срок на подготовку дела к судебному разбирательству и принятие решения по делу, если иной срок не установлен федеральным законом. Указанный срок может быть продлен на основании мотивированного заявления судьи, рассматривающего дело, председателем арбитражного суда до шести месяцев в связи с особой сложностью дела, со значительным числом участников арбитражного процесса (п. 1 ст. 200 АПК РФ).

Решение по делу об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) налоговых органов, должностных лиц принимается арбитражным судом по правилам, установленным в главе 20 АПК РФ.

Решение арбитражного суда первой инстанции, не вступившее в законную силу, может быть обжаловано в суд апелляционной инстанции. Апелляционная жалоба может быть подана в течение месяца после принятия арбитражным судом первой инстанции обжалуемого решения (ст. 259 АПК РФ).

Вступившие в законную силу решение арбитражного суда первой инстанции, если такое решение было предметом рассмотрения в арбитражном суде апелляционной инстанции или если арбитражный суд апелляционной инстанции отказал в восстановлении пропущенного срока подачи апелляционной жалобы, и постановление арбитражного суда апелляционной инстанции могут быть обжалованы в порядке кассационного производства полностью или в части при условии, что иное не предусмотрено АПК РФ, лицами, участвующими в деле, а также иными лицами в случаях, предусмотренных АПК РФ (п. 1 ст. 273 АПК РФ).

Кассационная жалоба может быть подана в срок, не превышающий двух месяцев со дня вступления в законную силу обжалуемого решения, постановления арбитражного суда, если иное не предусмотрено АПК РФ (ст. 276 АПК РФ).

Вступившие в законную силу судебные акты, указанные в части 3 статьи 308.1 АПК РФ, могут быть пересмотрены в порядке надзора по правилам главы 36.1 АПК РФ Президиумом Верховного Суда Российской Федерации по надзорным жалобам лиц, участвующих в деле, и иных лиц, указанных в статье 42 АПК РФ.

Надзорные жалоба, представление рассматриваются в Верховном Суде Российской Федерации в срок, не превышающий двух месяцев, если дело не было истребовано, и в срок, не превышающий трех месяцев, если дело было истребо-

вано, не считая времени со дня истребования дела до дня его поступления в Верховный Суд Российской Федерации.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Порядок обжалования решений налоговых органов, не вступивших в законную силу. Порядок обжалования решений налоговых органов, вступивших в законную силу.
2. Досудебный порядок обжалования решений налогового органа.
3. Порядок и сроки рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом.
4. Обжалование решений налоговых органов в суде.

Тестовые задания

- 1. В вышестоящий налоговый орган или суд могут быть обжалованы:**
 - а) акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействие нарушают его права;
 - б) акты налоговых органов нормативного характера;
 - с) любые действия или бездействие должностных лиц налоговых органов.
- 2. Апелляционная жалоба на решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подается в вышестоящий налоговый орган в течение:**
 - а) 10 рабочих дней со дня вынесения соответствующего решения руководителем (заместителем руководителя) налогового органа;
 - б) 10 рабочих дней со дня получения соответствующего решения лицом (его представителем), в отношении которого было вынесено решение;
 - с) 1 года со дня вынесения соответствующего решения руководителем (заместителем руководителя) налогового органа.
- 3. Пропущенный срок на обжалование может быть восстановлен:**
 - а) не может быть восстановлен;
 - б) в судебном порядке;
 - с) вышестоящим должностным лицом налогового органа или вышестоящим налоговым органом при наличии уважительной причины по заявлению лица, подающего жалобу.
- 4. Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу):**
 - а) не исключает права на последующую подачу аналогичной жалобы в суд;
 - б) не исключает права повторно обратиться в этот же вышестоящий орган (к вышестоящему должностному лицу) с жалобой по тому же предмету и основаниям;
 - с) исключает право на последующее обращение с аналогичной жалобой в суд.

5. Отзыв жалобы лицом, подавшим жалобу в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, до принятия решения по этой жалобе:

- a) прерывает срок на обжалование;
- b) приостанавливает срок на рассмотрение жалобы вышестоящим налоговым органом или вышестоящим должностным лицом;
- c) лишает подавшее жалобу лицо права на подачу повторной жалобы по тем же основаниям в тот же налоговый орган или тому же должностному лицу.

7. Возражения по акту налоговой проверки могут быть представлены налогоплательщиком в налоговый орган в течение:

- a) 10 календарных дней;
- b) 15 рабочих дней;
- c) 1 месяца.

8. Срок на представление возражений по акту об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях, исчисляется:

- a) со дня составления акта должностным лицом налогового органа;
- b) со дня направления акта налогоплательщику по почте заказным письмом;
- c) со дня получения акта лицом, совершившим налоговое правонарушение.

9. Полномочия законного представителя – юридического лица подтверждаются:

- a) учредительными документами юридического лица, а также документом, удостоверяющим должностное положение представителя;
- b) учредительными документами юридического лица;
- c) нотариально удостоверенной доверенностью.

10. Полномочия уполномоченного представителя – юридического лица подтверждаются:

- a) учредительными документами юридического лица, а также документом, удостоверяющим должностное положение представителя;
- b) нотариально удостоверенной доверенностью;
- c) доверенностью, удостоверенной подписью руководителя юридического лица с приложением печати организации.

11. В случае неявки лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представителя), извещенного надлежащим образом о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки:

- a) срок рассмотрения материалов проверки должен быть продлен на срок, не превышающий одного месяца;
- b) материалы налоговой проверки могут быть рассмотрены в его отсутствие;
- c) материалы налоговой проверки не могут быть рассмотрены до явки лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представителя).

Практические задания для самостоятельной работы

1. Ознакомьтесь со статистикой налоговых органов в части досудебного урегулирования налоговых споров, по результатам постройте диаграмму по результатам обжалования материалов налоговых проверок в досудебном порядке (кол-во поданных жалоб, удовлетворено полностью, удовлетворено частично, отказано полностью, отказано частично).

2. Ознакомьтесь со статистикой налоговых органов в части урегулирования налоговых споров в судебном порядке, по результатам постройте диаграмму по результатам обжалования материалов налоговых проверок в суде (кол-во поданных исков (всего), удовлетворено полностью, удовлетворено частично, отказано полностью, отказано частично).

3. Составьте проект жалобы в налоговый орган на налоговое уведомление об уплате налогов физических лиц, по причине начисления налога на объект, имущества которым вы на момент расчета налога не владели.

СЛОВАРЬ ОСНОВНЫХ ТЕРМИНОВ (ГЛОССАРИЙ)

Административная ответственность – вид юридической ответственности, который выражается в применении уполномоченными государственными органами или должностными лицами наказаний к лицам, совершившим административное правонарушение.

Акт по результатам налоговой проверки – документ, утвержденной формы в котором формулируются выводы о правильности, своевременности и полноте исчисляемых и уплачиваемых налогов, сборов и платежей, проверяемым налогоплательщиком, отражаются все мероприятия, проведенные в рамках проверки, устанавливаются факты нарушения законодательства о налогах и сборах, налогоплательщиком.

Арест имущества – арест имущества является разновидностью, так называемых обеспечительных мер, применяемых судами при разрешении судебных споров между хозяйствующими субъектами.

Банки (банк) – коммерческие банки и другие кредитные организации, имеющие лицензию ЦБ РФ.

Безнадежные долги – часть дебиторской задолженности, получение которой признано невозможным из-за отказа суда во взыскании, или неплатежеспособности должника.

Выездная проверка – вид налоговой проверки, в отличие от камеральной налоговой проверки, производится, как правило, по месту нахождения налогоплательщика и на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП) – государственный реестр Российской Федерации, содержащий данные обо всех индивидуальных предпринимателях, зарегистрированных на территории РФ, а также данные об их перерегистрации или ликвидации.

Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ) – государственный реестр Российской Федерации, содержащий данные обо всех юридических лицах, зарегистрированных на территории РФ, а также данные о внесении изменений в учредительные документы юридических лиц, их перерегистрации или ликвидации.

Жалоба – письменное требование, обращенное к уполномоченному государственному органу об устранении нарушенных прав и законных интересов.

Залог имущества – В случае изменения сроков исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов обязанность по уплате налогов и сборов может быть обеспечена залогом. Залог имущества оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. Залогодателем может быть, как сам налогоплательщик или плательщик сбора, так и третье лицо. Предметом залога может быть имущество, в отношении которого может быть установлен залог по гражданскому законодательству Российской Федерации, если иное не установлено законодательством. Предметом залога по договору между налоговым органом и залогодателем не может быть предмет залога по другому договору.

Индивидуальные предприниматели – физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

Источник выплаты доходов налогоплательщику – организация или физическое лицо, от которых налогоплательщик получает доход.

Камеральная проверка – это проверка всей представленной отчетности налогоплательщиком. Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе деклараций и документов, которые должны прилагаться к декларации, без специального решения налогового органа на проведение проверки, срок проведения проверки три месяца с даты представления отчетности.

Комплексная проверка – особый вид выездной проверки, проводимой по всем видам налогов, исчисляемых и уплачиваемых налогоплательщиком.

Лица (лицо) – организации и (или) физические лица.

Лицевые счета – счета, открытые в органах Федерального казначейства (иных органах, осуществляющих открытие и ведение лицевых счетов) в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

Место жительства физического лица – адрес (наименование субъекта РФ, района, города, иного населенного пункта, улицы, номера дома, квартиры), по которому физическое лицо зарегистрировано по месту жительства в порядке, установленном законодательством РФ.

Место нахождения обособленного подразделения российской организации – место осуществления этой организацией деятельности через свое обособленное подразделение.

Налоговая ответственность – один из видов юридической ответственности, основным содержанием которого выступают меры, применяемые государственными органами к лицу в связи с совершением им правонарушения законодательства о налогах и сборах.

Налоговая политика – составная часть финансовой политики. Представляет собой систему правовых норм и организационно-экономических мероприятий регулирующего характера, принятых и осуществляемых органами государственной власти (на федеральном и региональном уровнях) и органами местного самоуправления в сфере налоговых отношений с организациями и физическими лицами.

Налоговая проверка – представляет собой визуальное ознакомление с первичной бухгалтерской и иной документацией организации и ее исследование на предмет правильного и своевременного исчисления и уплаты налоговых платежей в бюджет. Основная цель – проверка и сопоставление данных налоговой отчетности организации и данных, полученных проверяющим.

Налоговая система – совокупность налогов, сборов и пошлин, установленных государством и взимаемых с целью создания центрального общегосударственного фонда финансовых ресурсов, а также совокупность принципов, способов, форм и методов их взимания.

Налоговая тайна – составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике.

Налоговое администрирование – представляет собой регламентированную законами и другими правовыми актами организационную и управленческую деятельность уполномоченных государственных органов и других уполномоченных законами субъектов по обеспечению возникновения, изменения и прекращения налоговой обязанности и обеспечению поступления налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Налоговое обязательство – экономическое отношение, в силу которого налогоплательщик обязан выполнить все необходимые требования по исчислению и уплате налога, а государство в лице уполномоченных органов вправе требовать от налогоплательщика исполнения этого обязательства.

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

Налоговый контроль – деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах.

Налоговый процесс – процедура принятия нормативно-правовых актов по налоговым вопросам.

Недоимка – сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок.

Обособленное подразделение организации – любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места.

Организации – юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ (российские организации), а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории РФ (иностранная организация).

Пеня – денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Планирование выездной налоговой проверки – это открытый процесс, построенный на целенаправленном отборе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок по критериям риска совершения налогового правонарушения.

Платежное поручение – это распоряжение владельца счёта (плательщика) обслуживающему его банку, оформленное расчётным документом, перевести определённую денежную сумму на счёт получателя средств, открытый в этом или другом банке.

Поручительство – гарантия субъекта (поручителя) перед кредитором за то, что должник (порученный) исполнит своё обязательство перед этим кредитором. Отношения поручительства по общему правилу возникают в результате заключения особенного договора – договора поручительства.

Проверяемое лицо – организации и (или) физические лица, в отношении которых проводится налоговая проверка.

Свидетельство о постановке на учет в налоговом органе – документ, выдаваемый налоговым органом организации или физическому лицу при постановке на учет в налоговом органе соответственно по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица.

Справка о выездной налоговой проверке – документ, утвержденной формы, составляемый по итогам выездной налоговой проверки.

Счета (счет) – расчетные (текущие) и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета, на которые зачисляются и с которых могут расходоваться денежные средства организаций и индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты.

Счета Федерального казначейства – счета, открытые территориальным органам Федерального казначейства, предназначенные для учета поступлений и их распределения между бюджетами бюджетной системы РФ в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

Тематическая проверка – особый вид выездной проверки, проводимой по одному или нескольким видам налогов исчисляемых и уплачиваемых налогоплательщиком.

Уведомление о постановке на учет в налоговом органе – документ, выдаваемый налоговым органом организации или физическому лицу, в том числе индивидуальному предпринимателю, при постановке на учет в налоговом органе по иным основаниям, за исключением оснований, по которым НК РФ предусмотрена выдача свидетельства о постановке на учет в налоговом органе.

Уголовная ответственность – правовое последствие совершения преступления, заключающееся в применении к виновному государственного принуждения в форме наказания.

Учетная политика для целей налогообложения – выбранная налогоплательщиком совокупность способов (методов) определения доходов и (ли) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Физические лица – граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства.

ФНС России – является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, а также за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации в пределах компетенции налоговых органов, ФНС является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, а также уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам.

Библиографический список

1. Российская Федерация. Конституция РФ. – М.: Юридическая литература, 1993.
2. Российская Федерация. Налоговый кодекс РФ. Часть I.
3. Российская Федерация. Гражданский кодекс РФ.
4. Российская Федерация. Кодекс РФ об административных правонарушениях.
5. Российская Федерация. Таможенный кодекс РФ.
6. Приказ Минфина России № 20н, МНС России № ГБ-3-04/39 от 10 марта 1999 года «Об утверждении Положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке» (зарегистрирован в Минюсте России 11.06.1999 № 1804).
7. Приказ ФНС России от 25 декабря 2006 года № САЭ-3-06/892 «Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению акта налоговой проверки» (зарегистрирован в Минюсте России 20.02.2007 № 8991).
8. Приказ ФНС России от 30 мая 2007 года № ММ-3-06/333 «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».
9. Приказ ФНС России от 17 сентября 2007 года № ММ-3-09/536 «Об утверждении форм сведений, предусмотренных статьей 85 Налогового кодекса Российской Федерации» (зарегистрирован в Минюсте России 19 октября 2007 года № 10369).
10. Приказ ФНС России от 29 декабря 2007 года № ММ-3-13/708 «Об утверждении Порядка приема и обработки налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи от налогоплательщиков, отнесенных к категории крупнейших, в территориальных органах ФНС России по месту их учета в качестве крупнейших налогоплательщиков».
11. Письмо ФНС РФ от 21 января 2010 г. № 01-69/1 «Соглашение о сотрудничестве Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы».
12. Инструкция «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений». Приказ МВД РФ ФНС № 495/ММ-7-2-347 30.06.09 г.
13. Письмо Минфина России от 27 декабря 2007 года № 03-02-07/2-209 «Об истребовании документов в рамках камеральной налоговой проверки».
14. Постановление Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 (ред. от 26.05.2009) «Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость».
15. *Понамарев, А. И.* Налоги и налоговое администрирование в Российской Федерации [Текст]: учебное пособие / А. И. Понамарев, Т. В. Игнатова, М. А. Богатырев. – 2-е изд., переработ., и доп. – М.: Финансы и статистика, 2009.

16. *Айтхожина, Г. С.* Общедоступные критерии в системе планирования выездных налоговых проверок [Текст] / Г. С. Айтхожина // Вестник Омского университета. Серия: Экономика. – 2008. – № 4.
17. *Аристархова, М. К.* Методика оценки эффективности выездных налоговых проверок (по материалам Республики Башкортостан) [Текст] / М. К. Аристархова, А. Н. Воронина // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2009. – № 60.
18. *Атаманчук, Г. В.* Сущность государственной службы / Г. В. Атаманчук. – М., 2008.
19. *Бахрах, Д. Н.* Административное право / Д. Н. Бахрах. – М.: Норма, 2008.
20. *Богданкевич, Е. В.* Налоговый контроль в современных условиях развития налоговой системы [Текст] / Е. В. Богданкевич // Финансы и кредит. – 2010. – № 3.
21. *Брызгалин, А. В.* Предмет выездной налоговой проверки и его отражение в решении об её назначении [Текст] / А. В. Брызгалин, М. В. Симонов // Налоги и финансовое право. – 2009. – № 6.
22. *Васильева, Е. А.* Налоговый контроль как особая форма контроля хозяйствующего субъекта [Текст] / Е. А. Васильева // Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия: Экономика. – 2010. – № 13.
23. *Васюченкова, Л. В.* Методика проведения выездной налоговой проверки субъектов УСН [Текст] / Л. В. Васюченкова // Налоговая политика и практика. – 2009. – № 1.
24. *Голованов, Г. Р.* Правовое регулирование повторной выездной налоговой проверки в свете Постановления Конституционного Суда РФ от 17.03.2009 № 5-П [Текст] / Г. Р. Голованов // Закон. – 2009. – № 9.
25. *Грачева, Е. Ю.* Налоговое право: учебник / Е. Ю. Грачева, М. Ф. Ивлиева, Э. Д. Соколова. – М.: Проспект, 2010.
26. *Джамурзаев, Ю. Д.* Статистический анализ эффективности работы отдела выездных налоговых проверок [Текст] / Ю. Д. Джамурзаев // Налоговая политика и практика. – 2008. – № 12.
27. *Едророва, В. Н.* Методика оценки рисков налогоплательщиков – физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, на базе общедоступных критериев отбора налогоплательщиков для выездных налоговых проверок [Текст] / В. Н. Едророва, А. В. Телегус // Финансы и кредит. – 2009. – № 27.
28. *Бабленкова, И. И.* Прогнозирование и планирование в налогообложении: учебник под ред. И. И. Бабленковой / И. И. Бабленкова, Л. С. Кирина, Г. Н. Карпова, Н. А. Горохова. – М.: ЗАО Издательство «Экономика», 2009.
29. *Киров, А. В.* Выбор предприятия для проведения налоговой проверки в контексте анализа финансовой устойчивости предприятия [Текст] / А. В. Киров // Финансы и кредит. – 2010. – № 11.
30. *Козырин, А. Н.* Налоговые процедуры: учебное пособие / А. Н. Козырин, В. А. Кинсбургская, А. В. Реут, О. Ю. Семенча. – М.: Норма, 2008.
31. *Косов, М. Е.* Налоговый контроль в системе государственного финансового контроля, его особенности / М. Е. Косов // Вестник Российского государственного торгово-экономического университета (РГТЭУ). – 2010. – № 1.

32. *Красницкий, В. А.* Выездные налоговые проверки: показатели эффективности; организация и планирование [Текст] / В. А. Красницкий // Налоговая политика и практика. – 2008. – № 9.
33. *Крохина, Ю. А.* Налоговое право: учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008.
34. *Кулиев, Р. П.* Налоговый контроль в системе государственного контроля и ответственность за совершение налоговых правонарушений [Текст] / Р. П. Кулиев // Вестник Московского университета МВД России. – 2009. – № 8.
35. *Майбуров, И. А.* Налоги и налогообложение / И. А. Майбуров. – ЮНИТИ-М, 2009.
36. *Максимова, Л. Ф.* Выездные налоговые проверки [Текст] / Л. Ф. Максимова // Законодательство. – 2008. – № 5.
37. *Матвиенко, П. В.* Арбитражная практика по вопросам, связанным с проведением выездной налоговой проверки [Текст] / П. В. Матвиенко // Бухгалтер и закон. – 2006. – № 10.
38. *Миронова, О. А.* Налоговое администрирование Омега / О. А. Миронова, Ф. Ф. Ханафеев. – Л., 2008.
39. *Мишустин М. В.* Информационно-технологические основы государственного налогового администрирования в России: монография / Мишустин М. В. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008.
40. Налоги и налогообложение: учебник / Черник Д. Г. – М.: ЮНИТИ, 2010.
41. Налоги и налогообложение / под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. – СПб.: Питер, 2009.
42. Налоговое администрирование: учебное пособие / колл. авторов; под ред. Л. И. Гончаренко. – М.: КНОРУС, 2009.
43. *Нестеров, Г. Г.* Налоговый контроль: учебное пособие / Г. Г. Нестеров, Н. А. Попанова, А. В. Терзиди. – М.: Эксмо, 2009.
44. Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2016–2018 гг.
45. Основы налогового администрирования: базовый курс: УП / Д. Г. Бурцев, Ю. А. Круг, С. Б. Мурашов. – 2-е изд., изм. и доп. – СПб., 2009.
46. *Проданова, Н. А.* Учет на предприятиях малого бизнеса: учебное пособие / Н. А. Проданова, Н. В. Чумакова. – Ростов н/Д: Феникс, 2006.
47. *Сердюков, А. З.* Налоги и налогообложение: учебник для вузов / А. З. Сердюков, Е. С. Вылкова, А. А. Тарасевич. – СПб.: Питер, 2005.
48. Управление государственной гражданской службой Российской Федерации / под ред. А. И. Турчинова. – М.: Изд-во РАГС, 2009.
49. *Хрекова, В. Е.* Влияние Концепции системы планирования выездных налоговых проверок на деятельность налоговых органов и налогоплательщиков с учетом последних изменений [Текст] / В. Е. Хрекова, Е. С. Мазорук // Вестник Российской экономической академии им. Г. В. Плеханова. – 2010. – № 36.
50. *Черник, И. Д.* Выездные налоговые проверки с участием органов внутренних дел [Текст] // Налоговая политика и практика. – 2010. – № 1.
51. *Шатилова, Е. С.* Планирование выездных налоговых проверок [Текст] / Е. С. Шатилова // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 17.
52. <http://www.nalog.ru>
53. <http://www.minfin.ru>

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение № 15

к приказу ФНС России
от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@

Форма по КНД 1165013

(полное наименование организации (участника (ответственного участника) консолидированной группы налогоплательщиков (Ф.И.О.¹ индивидуального предпринимателя, физического лица) – налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), ИНН, КПП², адрес)

Требование № _____ о представлении документов (информации)

_____ (дата)

В соответствии с _____

*(основания для истребования документов (информации)
и срок представления документов (информации)³*

настоящего Требования

1) документы:

_____ ;
(наименование документа; период, к которому он относится; при наличии указываются реквизиты или иные индивидуализирующие признаки документов)

¹ Отчество указывается при наличии.

² КПП указывается для организации.

³ Приводится одно из следующих оснований и сроков:

1) “статьей 93 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) необходимо представить в течение 10 рабочих дней со дня вручения”;

2) “статьей 93 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) необходимо представить в течение 20 рабочих дней со дня вручения” (при налоговой проверке консолидированной группы налогоплательщиков);

3) “статьей 93, пунктом 6 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) необходимо представить в течение 10 рабочих дней со дня вручения”;

4) “статьей 93, пунктом 6 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) необходимо представить в течение 20 рабочих дней со дня вручения” (при налоговой проверке консолидированной группы налогоплательщиков);

5) “статьей 93, пунктом __ статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) необходимо представить в течение 30 календарных дней с даты получения” (указывается пункт 3.9, 5, 5.1, или 6.1 статьи 165 Кодекса);

6) “статьей 93, пунктом 15 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) необходимо представить в течение 20 календарных дней с даты получения”;

7) “статьями 93, 214.8 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) необходимо представить в течение трех месяцев со дня получения”;

8) “статьями 93, 310.2 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) необходимо представить в течение трех месяцев со дня получения”;

9) “статьей 93, пунктом 6 статьи 105.17 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) необходимо представить в течение 30 рабочих дней со дня получения”;

10) “статьями 93, 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) необходимо представить в течение пяти рабочих дней со дня получения”;

11) “статьями 93, 93.1 пунктом 7 статьи 105.17 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) необходимо представить в течение пяти рабочих дней со дня получения”.

_____ ;
_____ ;
2) информацию ⁴ : _____ ;
_____ ;

(истребуемая информация, в случае истребования информации относительно конкретной сделки указываются также сведения, позволяющие идентифицировать эту сделку)
_____ ;
_____ ;

касающиеся деятельности _____ 4
*(полное и сокращенное наименование организации (участника
ответственного участника) консолидированной группы налогоплательщиков,
Ф.И.О.¹ индивидуального предпринимателя, физического лица, ИНН, КПП ²)*

в связи с _____ 4
(наименование мероприятия налогового контроля, при проведении которого возникла необходимость в представлении документов (информации))

Приложение: копия поручения _____
(наименование налогового органа)
об истребовании документов (информации) от _____ № _____ на _____ л.⁵
(реквизиты) (количество)

В соответствии с пунктом 2 статьи 93 Кодекса истребуемые документы могут быть представлены в

_____ ;
(наименование налогового органа и его место нахождения или наименование и место нахождения территориально обособленного подразделения налогового органа, приемные дни, часы, кабинет, комната, окно)
направлены по почте заказным письмом в _____ ;

_____ ;
(наименование налогового органа и его место нахождения (адрес) или наименование и место нахождения (адрес) территориально обособленного подразделения налогового органа)

или переданы в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика ⁶.

⁴ Указывается в случаях: истребования документов (информации) в соответствии со статьей 93.1 Кодекса; истребования информации в соответствии с пунктом 8.1 статьи 88 Кодекса; истребования документации, предусмотренной пунктом 1 статьи 105.15 Кодекса.

⁵ Указывается в случае истребования документов (информации) в соответствии со статьей 93.1 Кодекса.

⁶ Представление документов на бумажном носителе производится в виде заверенных проверяемым лицом копий. Не допускается требование нотариального удостоверения копий документов, представляемых в налоговый орган (должностному лицу), если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Если истребуемые у налогоплательщика документы составлены в электронной форме по установленным Федеральной налоговой службой форматам, налогоплательщик вправе направить их в налоговый орган в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика.

Лицо, на которое пунктом 3 статьи 80 Кодекса возложена обязанность представлять налоговую декларацию (расчет) в электронной форме, обязано при получении настоящего требования по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота на основании пункта 5.1 статьи 23 Кодекса в течение шести дней со дня его отправки налоговым органом передать налоговому органу в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота квитанцию о приеме указанного документа.

Подпись должностного лица налогового
органа

7

(должность, наименование налогового органа)

(подпись)

(Ф.И.О.¹)

Требование о представлении документов (информации) получил _____

8

(дата, подпись, Ф.И.О.¹ лица, получившего документ, для представителя указывается основание представительства (наименование и иные реквизиты документа, подтверждающего полномочия))

В случае неисполнения обязанности по передаче налоговому органу квитанции о приеме настоящего требования в установленном порядке руководитель (заместитель руководителя) налогового органа в соответствии с пунктом 3 статьи 76 Кодекса в течение 10 дней со дня истечения срока для передачи квитанции о приеме может принять решение о приостановлении операций указанного лица по счетам в банке и переводов электронных денежных средств. Согласно пункту 3.1 статьи 76 Кодекса указанное решение отменяется не позднее одного дня, следующего за наиболее ранней из следующих дат: день передачи квитанции о приеме требования о представлении документов (информации); день представления документов.

Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных Кодексом и иными актами законодательства о налогах и сборах, если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 119, 129.4 и 129.6 Кодекса, а также пунктом 1.1 статьи 126 Кодекса, непредставление в установленный срок налоговому органу сведений о налогоплательщике, отказ лица представить имеющиеся у него документы, предусмотренные Кодексом, со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями, если такое деяние не содержит признаков нарушения законодательства о налогах и сборах, предусмотренного статьей 135.1 Кодекса, влечет ответственность, предусмотренную пунктами 1 и 2 статьи 126 Кодекса.

Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с Кодексом это лицо должно сообщить налоговому органу, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного статьей 126 Кодекса, влечет ответственность, предусмотренную статьей 129.1 Кодекса.

Непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде, за исключением случаев, предусмотренных частью 2 статьи 15.6 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, влечет ответственность, предусмотренную частью 1 статьи 15.6 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях.

⁷ Не заполняется в случае направления требования о представлении документов (информации) в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота.

⁸ Заполняется в случае вручения документа на бумажном носителе.

Приложение № 1
к приказу ФНС России
от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@
Форма по КНД 1165050

(полное наименование организации (ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков (Ф.И.О.¹ индивидуального предпринимателя, физического лица) – налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), ИНН, КПП², адрес)

Требование № _____
о представлении пояснений

_____ (дата)

_____ (наименование налогового органа)
в соответствии со статьей _____³ Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) сообщает, что _____

_____ (причины направления настоящего Требования)

В течение _____⁴ рабочих дней со дня получения настоящего Требования⁵ необходимо представить пояснения или в течение _____⁴ рабочих дней (количество) _____ (количество)

Требование о представлении пояснений получил _____

_____ (дата, подпись, Ф.И.О.¹ лица, получившего документ, для представителя указывается основание представительства (наименование и иные реквизиты документа, подтверждающего полномочия)

¹ Отчество указывается при наличии.

² КПП указывается для организаций.

³ Указывается основание для направления настоящего Требования: статья 25.14 или 88, или 105.29 Кодекса.

⁴ Указывается срок, установленный пунктом 8 статьи 25.14 и статьей 88 Кодекса, на основании которой направляется настоящее Требование.

⁵ На основании пункта 5.1 статьи 23 Кодекса лицо, на которое пунктом 3 статьи 80, пунктом 5 статьи 174 Кодекса возложена обязанность представлять налоговую декларацию (расчет) в электронной форме, обязано при получении настоящего Требования по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота в течение шести рабочих дней со дня его отправки налоговым органом передать налоговому органу в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота квитанцию о приеме указанного документа.

В случае неисполнения обязанности по передаче налоговому органу квитанции о приеме настоящего Требования в установленном порядке руководитель (заместитель руководителя) налогового органа в соответствии с пунктом 3 статьи 76 Кодекса в течение 10 рабочих дней со дня истечения срока для передачи квитанции о приеме может принять решение о приостановлении операций указанного лица по счетам в банке и переводов электронных денежных средств. Согласно пункту 3.1 статьи 76 Кодекса указанное решение отменяется не позднее одного рабочего дня, следующего за наиболее ранней из следующих дат:

день передачи в порядке, предусмотренном пунктом 5.1 статьи 23 Кодекса, квитанции о приеме настоящего Требования о представлении пояснений;

день представления пояснений.

⁶ Указывается “внести соответствующие исправления” или “представить уведомление о контролируемых иностранных компаниях”.

⁷ Заполняется в случае вручения документа на бумажном носителе.

Решение № _____
о проведении выездной налоговой проверки

_____ (дата)

На основании статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) назначить выездную налоговую проверку.

1. Лицо, в отношении которого проводится проверка:

_____ (полное и сокращенное наименования организации
или полное и сокращенное наименования организации и филиала (представительства)
организации; Ф.И.О.¹ индивидуального предпринимателя, физического лица, ИНН, КПП²)

3

_____ (основание проведения выездной налоговой проверки)

2. Предмет выездной налоговой проверки (вопросы правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) конкретных налогов и сборов) и период, за который назначена выездная налоговая проверка⁴:

№	Наименование налога (сбора, “по всем налогам и сборам”)	Проверяемый период с _____ по _____

¹ Отчество указывается при наличии.

² КПП указывается для организаций.

³ Указывается основание проведения выездной налоговой проверки в соответствии со статьей 89 Кодекса:

в случае проведения выездной налоговой проверки за период, превышающий три календарных года, предшествующих году, в котором вынесено решение: “в соответствии с пунктом 4 статьи 89 Кодекса в связи с представлением уточненной налоговой декларации (указывается наименование налоговой декларации)”;

в случае проведения повторной выездной налоговой проверки: “в соответствии с подпунктом 1 пункта 10 статьи 89 Кодекса в порядке контроля вышестоящим налоговым органом за деятельностью (указывается наименование налогового органа, проводившего проверку)” или “в соответствии с подпунктом 2 пункта 10 статьи 89 Кодекса в связи с представлением уточненной (указывается наименование налоговой декларации), в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного”;

в случае проведения выездной налоговой проверки в связи с реорганизацией или ликвидацией организации: “в связи с реорганизацией организации” или “в связи с ликвидацией организации”.

В иных случаях основание для проведения выездной налоговой проверки не указывается.

⁴ Указывается согласно пункту 1 статьи 89.2 Кодекса для налогоплательщика – участника регионального инвестиционного проекта в качестве предмета выездной налоговой проверки (помимо перечисленных налогов и сборов): “Соответствие показателей реализации регионального инвестиционного проекта требованиям, предъявляемым к региональным инвестиционным проектам и (или) их участникам, установленным Кодексом и (или) законами соответствующих субъектов Российской Федерации”.

3. Должностные лица налогового органа, которым поручается проведение выездной налоговой проверки, и сотрудники органа внутренних дел (в случае участия):

(должности, Ф.И.О.¹ должностных лиц налогового органа с указанием руководителя проверяющей группы (бригады) и сотрудников органа внутренних дел)

Руководитель (заместитель руководителя)

(наименование налогового органа)

(подпись)

(Ф.И.О.¹)

Решение о проведении выездной налоговой проверки получил _____⁵.

(дата, подпись, Ф.И.О.¹ лица, получившего документ, для представителя указывается основание представительства (наименование и иные реквизиты документа, подтверждающего полномочия)

⁵ Заполняется в случае вручения документа на бумажном носителе.

Справка о проведенной выездной налоговой проверке

_____ (дата)

Проверка назначена на основании решения _____

_____ (наименование налогового органа)

о проведении выездной налоговой проверки _____

от _____ № _____,
(реквизиты решения)

с изменениями, внесенными _____

_____ (реквизиты решения (решений))

Лицо, в отношении которого проведена выездная налоговая проверка:

_____ (полное и сокращенное наименования организации или полное и сокращенное наименования организации и филиала (представительства) организации, Ф.И.О.³ индивидуального предпринимателя, физического лица; ИНН, КПП⁴)

Лица, в отношении которых проведена выездная налоговая проверка – участники консолидированной группы налогоплательщиков и проверяемые периоды²:

№	Полное и сокращенное наименования	ИНН	КПП	Адрес	Периоды, за которые проведена выездная налоговая проверка
	Ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков				
	Участник консолидированной группы налогоплательщиков:				

Предмет выездной налоговой проверки (вопросы правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) конкретных налогов и сборов) и период, за который проведена выездная налоговая проверка:

№	Наименование налога (сбора, "по всем налогам и сборам")	Проверяемый период с _____ по _____

¹ Если проверка назначена на основании статьи 89.1 Налогового кодекса Российской Федерации, указывается: "консолидированной группы налогоплательщиков".

² Нужно указать.

³ Отчество указывается при наличии.

⁴ КПП указывается для организаций.

Срок проведения выездной налоговой проверки продлевался на основании решения _____ о продлении срока проведения выездной
(наименование налогового органа)
налоговой проверки от _____ № _____ .
(реквизиты решения)

Срок проведения выездной налоговой проверки приостанавливался на основании решения _____ о приостановлении проведения выездной
(наименование налогового органа)
налоговой проверки _____¹ от _____ № _____ .
(реквизиты решения)

Срок проведения выездной налоговой проверки возобновлялся на основании решения _____ о возобновлении проведения выездной
(наименование налогового органа)
налоговой проверки _____¹ от _____ № _____ .
(реквизиты решения)

Подпись должностного лица налогового
органа

(должность, наименование налогового органа)

(подпись)

(Ф.И.О.³)

Телефон: _____

Справку о проведенной выездной налоговой проверке получил _____

(дата, подпись, Ф.И.О.³ лица, получившего настоящую Справку, для представителя
указывается основание представительства (наименование и иные реквизиты документа,
подтверждающего полномочия)

⁵ Заполняется в случае вручения документа на бумажном носителе.

Форма по КНД 1160098

Акт налоговой проверки № _____

_____ (дата)

1. Вводная часть (Общие положения).

1.1. Лицо, в отношении которого проведена налоговая проверка:

1.

_____ (полное и сокращенное наименования организации
или полное и сокращенное наименования организации и филиала (представительства)
организации, Ф.И.О.² индивидуального предпринимателя, физического лица, ИНН, КПП³, адрес)

Лица, в отношении которых проведена налоговая проверка, – участники консолидированной группы налогоплательщиков и проверяемые периоды¹:

№	Полное и сокращенное наименования	ИНН	КПП	Адрес	Периоды, за которые проведена проверка
	Ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков				
	Участник консолидированной группы налогоплательщиков:				

1.2. Основание для проведения:

выездной (повторной выездной) налоговой проверки:
решение руководителя (заместителя руководителя) _____

_____ (наименование налогового органа)

о проведении выездной налоговой проверки _____

3

от _____ № _____¹.
(реквизиты решения)

камеральной налоговой проверки:

налоговая декларация (расчет) _____

_____ (наименование налоговой декларации (расчета))

за _____

1.

(налоговый (отчетный) период)

_____ (представлена (не представлена)¹)

_____ (дата представления в налоговый орган (день истечения срока представления налоговой декларации (расчета) согласно пункту 2 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс)¹)

1.3. Перечень документов, представленных проверяемым лицом в ходе налоговой проверки:

_____ ;
(наименования, реквизиты, иные индивидуализирующие признаки документов (согласно приложению к настоящему Акту)¹)

_____ ;
_____ ;

1.4. Предмет и период, за который проведена налоговая проверка:

№	Наименование налога (сбора, "по всем налогам и сборам") ¹	Проверяемый период с _____ по _____

1.5. Срок проведения:

дата начала налоговой проверки _____ ;
(дата)

дата окончания налоговой проверки _____ .
(дата)

Сведения о внесении изменений в решение о проведении выездной налоговой проверки, о продлении срока проведения выездной налоговой проверки, приостановлении и возобновлении проведения выездной налоговой проверки приведены в Справке о проведенной выездной налоговой проверке от _____ № _____⁴.
(реквизиты справки)

1.6. Сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки:

(наименования мероприятий налогового контроля, наименования документов, которыми оформлены мероприятия налогового контроля, их реквизиты (согласно приложению к настоящему Акту))¹

_____ ;

_____ ;

_____ .

2. Описательная часть.

Налоговой проверкой установлено следующее:

(документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах или указание на отсутствие таких фактов, обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения)

3. Итоговая часть (выводы и предложения проверяющих).

3.1. По результатам налоговой проверки проверяющими установлена неуплата следующих налогов и сборов (недоимка), предлагается начислить пени и привлечь к ответственности за совершение налогового правонарушения:

№	Пункт и статья Налогового кодекса Российской Федерации	Состав налогового правонарушения	Наименование налога (сбора)	Срок уплаты налога, сбора, установленный законодательством о налогах и сборах	Недоимка, рублей	Пени, рублей	Код бюджетной классификации	Код ОКТМО	ИНН	КПП	Код налогового органа
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Итого:											

Примечание. Недоимка указана без учета состояния расчетов с бюджетами (без учета излишне уплаченных сумм налога); пени рассчитаны по состоянию на дату составления акта налоговой проверки на основании исходных данных, приведенных в описательной части и приложениях к настоящему Акту.

3.2. Иные выводы и предложения: _____

(выводы и предложения, направленные на устранение выявленных нарушений, корректировку бухгалтерского и налогового учета, о возможности представления уточненных налоговых деклараций с внесенными изменениями, с учетом выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, иное)

3.3. Письменные возражения по настоящему Акту в целом или по его отдельным положениям могут быть представлены в соответствии с пунктом 6 статьи 100 Кодекса в _____

(наименование налогового органа)

3.4. Приложения: на _____ листах.
(количество)

Сведения о лицах, проводивших налоговую проверку, и их подписи:

№	Должность	Наименование органа	Ф.И.О. ²	Подпись
_____	_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____	_____

Подпись лица, в отношении которого проведена налоговая проверка (его представителя)

(дата, подпись, Ф.И.О.² лица, подписавшего документ, для представителя указывается основание представительства (наименование и иные реквизиты документа, подтверждающего полномочия)

Лицо, в отношении которого проводилась проверка (его представитель), уклоняется от подписания настоящего Акта путем _____

(обстоятельства уклонения от получения документа (ссылка на прилагаемые документы, содержащие указание на факт уклонения от получения документа)¹

Подпись должностного лица налогового органа

(должность, наименование налогового органа) _____ *(подпись)* _____ *(Ф.И.О.²)*

Акт налоговой проверки, а также Извещение о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки от _____ № _____ получил _____
(реквизиты извещения)

(дата, подпись, Ф.И.О.² лица, получившего документы, для представителя указывается основание представительства (наименование и иные реквизиты документа, подтверждающего полномочия)

Лицо, в отношении которого проводилась проверка (его представитель), уклоняется от получения настоящего Акта налоговой проверки путем _____

(обстоятельства уклонения от получения документа (ссылка на прилагаемые документы, содержащие указание на факт уклонения от получения документа)¹

Акт налоговой проверки, а также Извещение о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки от _____ № _____ направлены по почте заказным письмом _____, _____⁷.
(реквизиты извещения)
(дата) (номер почтового идентификатора регистрируемого почтового отправления)

Подпись должностного лица налогового органа

(должность, наименование налогового органа)

(подпись)

(Ф.И.О.²)

¹ Нужно указать.

² Отчество указывается при наличии.

³ Если проверка проведена на основании статьи 89.1 Налогового кодекса Российской Федерации, дополнительно указывается “консолидированной группы налогоплательщиков”.

⁴ Заполняется в случае проведения выездной налоговой проверки.

⁵ Заполняется в случае уклонения от подписания настоящего акта и подтверждается подписью должностного лица налогового органа.

⁶ Заполняется в случае вручения документа на бумажном носителе.

⁷ Заполняется в случае уклонения от получения акта и направления документов заказным письмом по почте.

ТРЕБОВАНИЯ К СОСТАВЛЕНИЮ АКТА НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ

1. Акт налоговой проверки (далее - Акт) составляется на бумажном носителе или в электронной форме.

Акт составляется на русском языке. В случае необходимости использования в тексте Акта сокращенных наименований и общепринятых аббревиатур при первом употреблении соответствующее словосочетание приводится полностью с одновременным указанием в скобках его сокращенного наименования или аббревиатуры, используемых далее по тексту. Все стоимостные показатели, выраженные в иностранной валюте, подлежат отражению в Акте с одновременным указанием в соответствии с действующим порядком их рублевого эквивалента по курсу, котируемому Банком России для соответствующей иностранной валюты по отношению к рублю на дату, предусмотренную главами части второй Кодекса, регулирующими вопросы исчисления и уплаты отдельных налогов (сборов). Даты указываются в формате "дд.мм.гггг".

2. Акт на бумажном носителе составляется только в виде утвержденной формы, заполненной от руки либо с использованием программного обеспечения и распечатанной на принтере.

Листы Акта, в случае составления на бумажном носителе, и приложений к нему должны быть пронумерованы, документ с приложениями прошнурован и заверен подписью руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. Допускается формирование приложений к Акту в виде отдельных сшитых листов. Не допускается скрепление листов Акта и приложений, приводящее к порче бумажного носителя.

В Акте не допускаются помарки, подчистки и иные исправления, за исключением исправлений, оговоренных и заверенных подписями проверяющего (руководителя проверяющей группы (бригады) и проверяемого лица (его представителя)). Не допускается исправление ошибок с помощью корректирующего или иного аналогичного средства.

Форма Акта налоговой проверки установлена приложением N 23 к настоящему приказу.

3. Акт должен состоять из трех частей: вводной, описательной и итоговой.

3.1. В вводной части Акта указываются:

1) дата акта налоговой проверки. Под указанной датой понимается дата подписания акта лицами, проводившими эту проверку;

2) полное и сокращенное наименования организации либо фамилия, имя, отчество (при наличии) проверяемого лица (участников консолидированной группы налогоплательщиков). В случае проведения проверки организации по месту нахождения ее обособленного подразделения помимо наименования организации указываются полное и сокращенное наименования проверяемого обособленного подразделения и место его нахождения, адрес места нахождения организации (участников консолидированной группы налогоплательщиков) или места жительства физического лица;

3) дата и номер решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки (для выездной налоговой проверки);

4) дата представления в налоговый орган налоговой декларации и иных документов (для камеральной налоговой проверки). При проведении в соответствии с пунктом 2 статьи 88 Кодекса камеральной налоговой проверки налогоплательщика - контролирующего лица организации, признаваемым таковым в соответствии с главой 3.4 Кодекса, указывается срок представления налоговой декларации (расчета), установленный законодательством о налогах и сборах, которая указанным лицом не представлена;

- 5) перечень документов, представленных проверяемым лицом в ходе налоговой проверки;
- 6) период, за который проведена проверка;
- 7) наименования налогов, сборов, по которым проводилась налоговая проверка;
- 8) даты начала и окончания налоговой проверки;
- 9) сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки;
- 10) иные необходимые реквизиты.

3.2. В описательной части Акта указываются документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых, а также обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

Содержание описательной части Акта должно соответствовать следующим требованиям:

а) объективность и обоснованность. Отражаемые в Акте факты должны являться результатом тщательно проведенной налоговой проверки, исключать фактические неточности, обеспечивать полноту вывода о несоответствии законодательству о налогах и сборах совершенных проверяемым лицом деяний (действий или бездействия).

По каждому отраженному в Акте факту нарушения законодательства о налогах и сборах должны быть четко изложены:

вид нарушения законодательства о налогах и сборах, способ и иные обстоятельства его совершения, налоговый период, к которому нарушение законодательства о налогах и сборах относится;

ссылки на первичные бухгалтерские документы (с указанием в случае необходимости бухгалтерских проводок по счетам и порядка отражения соответствующих операций в регистрах бухгалтерского, налогового учета) и иные доказательства, подтверждающие наличие факта нарушения;

ссылки на заключения экспертов (в случае проведения экспертизы), протоколы допроса свидетелей, а также иные протоколы, составленные при производстве необходимых действий по осуществлению налогового контроля (в случае производства соответствующих действий);

оценка количественного и суммового расхождения между заявленными в налоговых декларациях (расчетах) данными и (или) данными в иных документах, связанными с исчислением и уплатой (удержанием, перечислением) налогов (сборов), и фактическими данными, установленными в ходе проверки (при выявлении непредставления в налоговый орган указанных документов указываются фактические данные, установленные в ходе проверки). Соответствующие расчеты должны быть включены в Акт или приведены в составе приложений к нему;

квалификация совершенного нарушения законодательства о налогах и сборах со ссылками на соответствующие нормы Кодекса, законодательных и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, которые нарушены проверяемым лицом.

Акт не должен содержать субъективных предположений проверяющих, не основанных на достаточных доказательствах;

б) полнота и комплексность отражения в Акте всех существенных обстоятельств, имеющих отношение к фактам нарушений законодательства о налогах и сборах.

Каждый установленный в ходе налоговой проверки факт нарушения законодательства о налогах и сборах должен быть проверен полно и всесторонне. Изложение в Акте обстоятельств допущенного проверяемым лицом нарушения должно основываться на результатах проверки всех документов, которые могут иметь отношение к излагаемому факту, а также на результатах проведения всех иных необходимых действий по осуществлению налогового контроля.

В Акте должно обеспечиваться отражение всех существенных обстоятельств, относящихся к выявленным нарушениям, в том числе: сведений о непредставленных в налоговый орган налоговых декларациях (расчетах); о несвоевременном или неправильном отражении на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных

активов и финансовых вложений; об источниках оплаты произведенных затрат; об обстоятельствах, исключающих применение мер ответственности за совершение налогоплательщиком нарушения и так далее.

В случае если проверяемое лицо внесло в установленном порядке изменения в налоговую декларацию (расчет), а также уплатило недостающую сумму налога и соответствующие ей пени до момента назначения выездной (повторной выездной) налоговой проверки по названному налогу за указанный период, то указанные изменения должны быть учтены налоговым органом при подготовке Акта. При представлении уточненных налоговых деклараций (расчетов) после назначения выездной (повторной выездной) налоговой проверки в Акте следует указать дату представления в налоговый орган уточненной налоговой декларации (расчета), ее регистрационный номер, суть внесенных изменений, период, к которому они относятся, а также данные об уплате причитающихся сумм налогов и пени;

в) четкость, лаконичность и доступность изложения. Содержащиеся в Акте формулировки должны исключать возможность двоякого толкования; изложение должно быть кратким, четким, ясным, последовательным и, по возможности, доступным для лиц, не имеющих специальных познаний в области бухгалтерского и налогового учета;

г) системность изложения. При составлении Акта по результатам выездной (повторной выездной) налоговой проверки, проведенной по нескольким или по всем налогам и сборам, порядок изложения документально подтвержденных фактов нарушений законодательства о налогах и сборах должен соответствовать последовательности глав части второй Кодекса, регулирующих вопросы исчисления и уплаты отдельных налогов и сборов. Выявленные нарушения Закона Российской Федерации от 09.12.1991 N 2003-1 "О налогах на имущество физических лиц" <1> (за проверяемые периоды до 01.01.2015) приводятся после изложения выявленных нарушений Кодекса. Нумерация структурных единиц текста в описательной части Акта должна соответствовать числу проверяемых налогов и сборов (при необходимости в разрезе кодов бюджетной классификации) и количеству выявленных эпизодов документально подтвержденных фактов нарушений законодательства о налогах и сборах.

<1> Российская газета, 1992, 14 февраля; 1993, 27 января; 1994, 16 августа; 1995, 2 февраля; 1999, 21 июля; 2002, 30 июля; 2004, 31 августа; 2009, 8 апреля, 30 ноября; 2010, 26 июля, 2 августа; 2012, 4 июля; 2013, 10 июля, 26 июля, 6 ноября.

Информация в описательной части Акта может излагаться с применением табличных форм, ведомостей, иных материалов, в том числе приложенных к Акту. При вынесении в приложения описания выявленных фактов однородных массовых нарушений в тексте Акта приводится изложение существа этих нарушений, со ссылкой на конкретные нормы Кодекса или иные нормативные правовые акты, нарушенные проверенным лицом, а также общее количественное (суммовое) выражение последствий указанных нарушений и делается ссылка на соответствующие приложения к Акту. При этом данные приложения должны содержать полный перечень однородных нарушений с указанием: периода, к которому они относятся; наименования и реквизитов документа, по которому совершена соответствующая операция; сущности операции; количественное (суммовое) выражение последствий нарушения. Каждое из указанных приложений должно быть подписано составившим его проверяющим должностным лицом налогового органа либо руководителем проверяющей группы (бригады).

3.3. В итоговой части Акта указываются:

выводы и предложения проверяющих должностных лиц налогового органа по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи Кодекса, в случае если Кодексом предусмотрена ответственность за такие нарушения законодательства о налогах и сборах;

фамилии, имена, отчества лиц, проводивших налоговую проверку, их должности с указанием наименования налогового органа, который они представляют;

указание на право представления возражений по результатам налоговой проверки;

ссылка на количество листов приложений к Акту (документов, подтверждающих факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе налоговой проверки, иные

приложения). При этом документы, полученные от лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, к Акту не прилагаются. Документы, содержащие не подлежащие разглашению налоговым органом сведения, составляющие банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, а также персональные данные физических лиц, прилагаются в виде заверенных налоговым органом выписок.

4. Акт подписывается лицами, проводившими соответствующую налоговую проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем). При проведении налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков Акт подписывается ответственным участником этой группы (его представителем).

В Акте при наличии соответствующих фактов отражается запись об отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя (ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков) подписать Акт, факт вручения под расписку Акта и Извещения о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки на бумажном носителе, факт уклонения лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя, от получения Акта, факт направления Акта и Извещения о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки заказным письмом по почте.

При наличии вышеуказанных фактов соответствующие записи проставляются на всех экземплярах Акта.

5. Акт составляется в двух экземплярах, один из которых хранится в налоговом органе, второй - в соответствии с пунктом 5 статьи 100 Кодекса вручается (направляется) руководителю организации (ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков), индивидуальному предпринимателю либо физическому лицу (их представителям). В случае участия в проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки сотрудников органа внутренних дел Акт составляется в трех экземплярах Акта, один из которых направляется в орган внутренних дел, сотрудники которого участвовали в проведении проверки.

При проведении повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа проверяющими должностными лицами налогового органа Акт составляется в трех экземплярах (при участии сотрудников органа внутренних дел - в четырех экземплярах). При этом первый экземпляр Акта остается в вышестоящем налоговом органе, второй экземпляр - передается проверяемому лицу, третий экземпляр - в инспекцию по месту постановки на учет проверяемого лица, четвертый экземпляр передается в орган внутренних дел, сотрудники которого участвовали в налоговой проверке.

Форма по КНД 1160074

Акт № _____
о воспрепятствовании доступу должностных лиц
налогового органа, проводящих налоговую проверку,
на территорию или в помещение (за исключением жилых помещений)
проверяемого лица

_____ (дата)

Настоящий Акт составлен на основании пункта 3 статьи 91 Налогового кодекса Российской Федерации.

Проверка назначена на основании решения _____
(наименование налогового органа)

от проведения выездной налоговой проверки _____¹
от _____ № _____².
(реквизиты решения)

Основанием для доступа на территорию или в помещение является постановление _____
о проведении осмотра территорий, помещений лица,
(наименование налогового органа)

в отношении которого проводится камеральная налоговая проверка, документов и предметов
от _____ № _____³.
(реквизиты постановления)

Должностным лицам налогового органа воспрепятствован доступ _____

(на территорию или в помещение (адрес территории или помещения, иные сведения,
идентифицирующие территорию или помещение)

Лицо, на территорию или в помещение которого воспрепятствован доступ _____

(полное и сокращенное наименования организации (участника (ответственного участника) консолидированной
группы налогоплательщиков), Ф.И.О.⁴ индивидуального предпринимателя, физического лица; ИНН, КПП⁵)

Подпись должностного лица
(руководителя проверяющей группы
(бригады) налогового органа

(должность, наименование органа)

(подпись)

(Ф.И.О.⁴)

Подпись руководителя,
физического лица,
представителя

(наименование организации, филиала,
представительства (Ф.И.О.)

(подпись)

(Ф.И.О.⁴)

_____ от подписания Акта отказался⁶.

(должность, Ф.И.О.⁴ руководителя организации
(ее филиала, представительства), или Ф.И.О.⁴
физического лица) (Ф.И.О.⁴ их представителя)

Подпись должностного лица
(руководителя проверяющей группы
(бригады) налогового органа)

(должность, наименование налогового органа)

(подпись)

(Ф.И.О.⁴)

Акт о воспрепятствовании доступу должностных лиц налогового органа, проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение (за исключением жилых помещений) проверяемого лица получил _____

7.

(дата, подпись, Ф.И.О.⁴ лица, получившего документ, для представителя указывается основание представительства (наименование и иные реквизиты документа, подтверждающего полномочия)

¹ Если проверка проводится на основании статьи 89.1 Налогового кодекса Российской Федерации, дополнительно указывается: “консолидированной группы налогоплательщиков”.

² Заполняется в случае проведения выездной налоговой проверки.

³ Заполняется в случае проведения камеральной налоговой проверки.

⁴ Отчество указывается при наличии.

⁵ КПП указывается для организаций.

⁶ Заполняется в случае отказа подписать документ.

⁷ Заполняется в случае вручения документа на бумажном носителе.

Форма по КНД 1165019

Решение № _____
о проведении дополнительных мероприятий
налогового контроля

_____ (дата)

_____ (должность, наименование налогового органа, Ф.И.О.¹)

рассмотрел в отношении

лица – _____

2.

(полное и сокращенное наименования организации или полное и сокращенное наименования организации и филиала (представительства) организации, Ф.И.О.¹ индивидуального предпринимателя, физического лица, ИНН, КПП³, адрес)

лиц – участников консолидированной группы налогоплательщиков²:

№	Полное и сокращенное наименования	ИНН	КПП	Адрес	Периоды, за которые проведена проверка
	Ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков				
	Участник консолидированной группы налогоплательщиков:				

материалы проверки, проведенной на основании

решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки _____

4

от _____ № _____².
(реквизиты решения)

налоговой декларации (расчета) _____

(наименование налоговой декларации (расчета))

за

_____ (налоговый (отчетный) период)

_____ (представлена (не представлена)²)

_____ (дата представления в налоговый орган (день истечения срока представления налоговой декларации (расчета) согласно пункту 2 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс)²)

2

решения руководителя (заместителя руководителя) Федеральной налоговой службы о проведении проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами от _____ № _____².

(реквизиты решения)

На основании пункта 6 статьи 101 _____⁵ Кодекса и в связи с необходимостью получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых, а также учитывая

_____,
(обстоятельства, вызвавшие необходимость проведения дополнительных мероприятий
налогового контроля)

принимается решение провести следующие дополнительные мероприятия налогового контроля:

(конкретные формы дополнительных мероприятий налогового контроля)

в срок _____⁶.
(количество месяцев (дата)²)

Руководитель (заместитель руководителя)

(наименование налогового органа)

(подпись)

(Ф.И.О.¹)

Решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля получил _____⁷.

(дата, подпись, Ф.И.О.¹ лица, получившего документ, для представителя указывается
основание представительства (наименование и иные реквизиты документа, подтверждающего
полномочия)

¹ Отчество указывается при наличии.

² Нужно указать.

³ КПП указывается для организаций.

⁴ Если проверка проведена на основании статьи 89.1 Кодекса, дополнительно указывается “консолидированной группы налогоплательщиков”.

⁵ Если проверка проведена на основании статьи 89.1 Кодекса, дополнительно указывается пункт 14 статьи 105.17.

⁶ Согласно пункту 6 статьи 101 Кодекса срок проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, не превышает один месяц (два месяца – при проверке консолидированной группы налогоплательщиков).

⁷ Заполняется в случае вручения документа на бумажном носителе.

Форма по КНД 1165020

Решение № _____
о привлечении к ответственности
за совершение налогового правонарушения

_____ (дата)

1. Вводная часть (Общие положения).

1.1. Лицо, в отношении которого проведена налоговая проверка _____ 1.

_____ (полное и сокращенное наименования организации или полное и сокращенное наименования организации и филиала (представительства) организации; Ф.И.О.² индивидуального предпринимателя, физического лица, ИНН, КПП³, адрес)

Лица, в отношении которых проведена проверка, – участники консолидированной группы налогоплательщиков и проверяемые периоды¹:

№	Полное и сокращенное наименования	ИНН	КПП	Адрес	Периоды, за которые проведена проверка
	Ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков				
	Участник консолидированной группы налогоплательщиков:				

1.2. Основание для проведения:

выездной (повторной выездной) налоговой проверки:

решение руководителя (заместителя руководителя) _____

_____ (наименование налогового органа) 4

о проведении выездной налоговой проверки _____

от _____ № _____ 1.

_____ (реквизиты решения)

камеральной налоговой проверки:

налоговая декларация (расчет) _____

_____ (наименование налоговой декларации (расчета)) 1.

за _____

_____ (налоговый (отчетный) период)

_____ (представлена (не представлена)¹)

_____ (дата представления в налоговый орган (день истечения срока представления налоговой декларации (расчета) согласно пункту 2 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс)¹)

1.3. Предмет и период, за который проведена налоговая проверка ⁵

№	Наименование налога (сбора, “по всем налогам и сборам”) ¹	Проверяемый период	
		_____ по _____	с _____

1.4. Срок проведения:

дата начала налоговой проверки _____ ;
(дата)

дата окончания налоговой проверки _____ .
(дата)

Сведения о внесении изменений в решение о проведении выездной налоговой проверки, о продлении срока проведения выездной налоговой проверки, приостановлении и возобновлении проведения выездной налоговой проверки приведены в Справке о проведенной выездной налоговой проверке от _____ № _____ ⁶.
(реквизиты справки)

1.5. Сведения о рассмотренных материалах налоговой проверки:

Акт налоговой проверки от _____ № _____ , другие материалы:
(реквизиты Акта) _____ 7.

1.6. _____ 8.

(В соответствии с пунктом 3 статьи 101 Кодекса принято решение о рассмотрении материалов налоговой проверки в отсутствие извещенного в установленном порядке лица, в отношении которого проведена проверка (его представителя))

2. Описательная часть.

Налоговой проверкой установлено следующее:

(документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения так, как они установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, основания для отказа в привлечении к налоговой ответственности)

3. Резолютивная часть.

На основании статьи 101 Кодекса

3.1. Привлечь к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, а также начислить пени по состоянию на _____ .
(дата)

№	Пункт и статья Налогового кодекса Российской Федерации	Состав налогового правонарушения	Наименование налога (сбора)	Срок уплаты налога (сбора), установленный законодательством о налогах и сборах	Штраф, рублей	Недоимка, рублей	Пени, рублей	Код бюджетной классификации	Код ОКТМО	ИНН	КПП	Код налогового органа
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Итого												

Примечание. Недоимка указана без учета состояния расчетов с бюджетами; пени рассчитаны по состоянию на дату принятия настоящего решения на основании данных, приведенных в описательной части и приложениях к настоящему решению.

3.2. Предложить:

уплатить указанные в пункте 3.1 настоящего решения недоимку, пени и штрафы;
внести необходимые исправления в документы бухгалтерского и налогового учета.

Иные предложения: _____.

(выводы и предложения, направленные на устранение выявленных нарушений, корректировку бухгалтерского и налогового учета, о возможности представления уточненных налоговых деклараций (расчетов) с внесенными изменениями, с учетом выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, иное)

3.3. Настоящее Решение может быть обжаловано в порядке, установленном Кодексом.

Настоящее решение в соответствии с пунктом 9 статьи 101 Кодекса вступает в силу по истечении одного месяца со дня его вручения лицу, в отношении которого оно было вынесено (его представителю). Настоящее решение, вынесенное по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков, вступает в силу по истечении одного месяца со дня его вручения ответственному участнику этой группы, если не была подана апелляционная жалоба в порядке, предусмотренном статьей 139.1 Кодекса.

В соответствии с пунктами 2, 5 статьи 6.1 Кодекса течение срока начинается на следующий день после календарной даты или наступления события (совершения действия), которым определено его начало. Срок, исчисляемый месяцами, истекает в соответствующие месяц и число последнего месяца срока. Если окончание срока приходится на месяц, в котором нет соответствующего числа, то срок истекает в последний день этого месяца.

Настоящее решение в соответствии со статьями 101.2, 139.1 Кодекса до момента вступления в силу может быть обжаловано путем подачи апелляционной жалобы в письменной форме в _____.

*(наименование вышестоящего налогового органа
и его место нахождения)*

Апелляционная жалоба в соответствии с пунктом 1 статьи 139.1 Кодекса подается в вынесший решение налоговый орган: _____.

*(наименование налогового органа, вынесшего настоящее решение,
и его место нахождения)*

который обязан в течение трех дней со дня поступления указанной жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган.

В случае подачи апелляционной жалобы на решение налогового органа настоящее решение вступает в силу в порядке, предусмотренном статьей 101.2 Кодекса.

В случае обжалования настоящего решения в апелляционном порядке оно вступает в силу в части, не отмененной вышестоящим налоговым органом, и в необжалованной части со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения по апелляционной жалобе.

В случае, если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, отменит решение нижестоящего налогового органа и примет новое решение, такое решение вышестоящего налогового органа вступает в силу со дня его принятия.

В случае, если вышестоящий налоговый орган оставит без рассмотрения апелляционную жалобу, решение нижестоящего налогового органа вступает в силу со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения об оставлении апелляционной жалобы без рассмотрения, но не ранее истечения срока подачи апелляционной жалобы.

Вступившее в силу настоящее решение, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, в соответствии со статьей 139 Кодекса может быть обжаловано в течение одного года с момента его вынесения путем подачи письменной жалобы в _____.

*(наименование вышестоящего налогового органа
и его место нахождения)*

Жалоба в соответствии с пунктом 1 статьи 139 Кодекса подается в вынесший решение налоговый орган _____,
(наименование налогового органа, вынесшего настоящее решение,
и его место нахождения)
который обязан в течение трех дней со дня поступления указанной жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган.

Приложения: на _____ листах в 1 экземпляре.
(количество)

Руководитель (заместитель руководителя)

(наименование налогового органа)

(подпись)

(Ф.И.О.¹)

Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения получил _____⁹.
(дата, подпись, Ф.И.О.¹ лица, получившего документ, для представителя указывается основание представительства (наименование и иные реквизиты документа, подтверждающего полномочия)

¹ Нужно указать.

² Отчество указывается при наличии.

³ КПП указывается для организаций.

⁴ Если проверка проведена на основании статьи 89.1 Кодекса, дополнительно указывается: “консолидированной группы налогоплательщиков”.

⁵ Заполняется если проверка проведена на основании статьи 89 Кодекса.

⁶ Заполняется при проведении выездной налоговой проверки.

⁷ Указываются конкретные материалы:

иные материалы налоговой проверки;

материалы дополнительных мероприятий налогового контроля;

представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения по Акту налоговой

проверки;

иные документы, имеющиеся у налогового органа.

⁸ Заполняется в случае принятия указанного решения.

⁹ Заполняется в случае вручения документа на бумажном носителе.

Форма по КНД 1165021

Решение № _____
об отказе в привлечении к ответственности
за совершение налогового правонарушения

_____ (дата)

1. Вводная часть (Общие положения).

1.1. Лицо, в отношении которого проведена налоговая проверка _____ 1.

_____ (полное и сокращенное наименования организации или полное и сокращенное наименования организации и филиала (представительства) организации; Ф.И.О.² индивидуального предпринимателя, физического лица, ИНН, КПП³, адрес)

Лица, в отношении которых проведена налоговая проверка, – участники консолидированной группы налогоплательщиков и проверяемые периоды¹:

№	Полное и сокращенное наименования	ИНН	КПП	Адрес	Периоды, за которые проведена проверка
	Ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков				
	Участник консолидированной группы налогоплательщиков:				

1.2. Основание для проведения:

выездной (повторной выездной) налоговой проверки:
решение руководителя (заместителя руководителя) _____

_____ (наименование налогового органа)

о проведении выездной налоговой проверки _____ 3

от _____ № _____ 1.
(реквизиты решения)

камеральной налоговой проверки:

налоговая декларация (расчет) _____

_____ (наименование налоговой декларации (расчета))

за _____ 1.

_____ (налоговый (отчетный) период)

_____ (представлена (не представлена)¹)

_____ (дата представления в налоговый орган (день истечения срока представления налоговой декларации (расчета) согласно пункту 2 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс)¹)

1.3. Предмет и период, за который проведена налоговая проверка ⁴

№	Наименование налога (сбора, "по всем налогам и сборам") ¹	Проверяемый период с _____ по _____

1.4. Срок проведения:

дата начала налоговой проверки _____ ;
(дата)

дата окончания налоговой проверки _____ .
(дата)

Сведения о внесении изменений в решение о проведении выездной налоговой проверки, о продлении срока проведения выездной налоговой проверки, приостановлении и возобновлении проведения выездной налоговой проверки приведены в Справке о проведенной выездной налоговой проверке от _____ № _____ ⁵.
(реквизиты Справки)

1.5. Сведения о рассмотренных материалах проверки:

Акт налоговой проверки от _____ № _____ ⁶, другие материалы:

7 .

1.6. _____

8 .

(В соответствии с пунктом 3 статьи 101 Кодекса принято решение о рассмотрении материалов налоговой проверки в отсутствие извещенного в установленном порядке лица, в отношении которого проведена проверка (его представителя))

2. Описательная часть.

Налоговой проверкой установлено следующее:

(документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения так, как они установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, основания для отказа в привлечении к налоговой ответственности)

3. Резолютивная часть.

На основании статьи 101 Кодекса

3.1. Отказать в привлечении к налоговой ответственности, а также начислить пени по состоянию на _____
(дата)

№	Наименование налога (сбора)	Срок уплаты налога (сбора), установленный законодательством о налогах и сборах	Недоимка, рублей	Пени, рублей	Код бюджетной классификации	Код ОКТМО	ИНН	КПП	Код налогового органа
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Итого									

Примечание. Недоимка указана без учета состояния расчетов с бюджетами; пени рассчитаны по состоянию на дату принятия настоящего решения на основании данных, приведенных в описательной части и приложениях к настоящему решению.

3.2. Предложить:

Уплатить указанные в пункте 3.1 настоящего решения недоимку и пени.

Внести необходимые исправления в документы бухгалтерского и налогового учета.

Иные предложения: _____.

(выводы и предложения, направленные на устранение выявленных нарушений, корректировку бухгалтерского и налогового учета, о возможности представления уточненных налоговых деклараций с внесенными изменениями, с учетом выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, иное)

3.3. Настоящее Решение может быть обжаловано в порядке, установленном Кодексом.

Настоящее решение в соответствии с пунктом 9 статьи 101 Кодекса вступает в силу по истечении одного месяца со дня его вручения лицу, в отношении которого оно было вынесено (его представителю). Настоящее решение, вынесенное по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков, вступает в силу по истечении одного месяца со дня его вручения ответственному участнику этой группы, если не была подана апелляционная жалоба в порядке, предусмотренном статьей 139.1 Кодекса.

В соответствии с пунктами 2, 5 статьи 6.1 Кодекса течение срока начинается на следующий день после календарной даты или наступления события (совершения действия), которым определено его начало. Срок, исчисляемый месяцами, истекает в соответствующие месяц и число последнего месяца срока. Если окончание срока приходится на месяц, в котором нет соответствующего числа, то срок истекает в последний день этого месяца.

Настоящее решение в соответствии со статьями 101.2, 139.1 Кодекса до момента вступления в силу может быть обжаловано путем подачи апелляционной жалобы в письменной форме в _____

*(наименование вышестоящего налогового органа
и его место нахождения)*

Апелляционная жалоба в соответствии с пунктом 1 статьи 139.1 Кодекса подается в вынесший решение налоговый орган: _____

*(наименование налогового органа, вынесшего настоящее решение,
и его место нахождения)*

который обязан в течение трех дней со дня поступления указанной жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган.

В случае подачи апелляционной жалобы на решение налогового органа настоящее решение вступает в силу в порядке, предусмотренном статьей 101.2 Кодекса.

В случае обжалования настоящего решения в апелляционном порядке оно вступает в силу в части, не отмененной вышестоящим налоговым органом, и в необжалованной части со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения по апелляционной жалобе.

В случае, если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, отменит решение нижестоящего налогового органа и примет новое решение, такое решение вышестоящего налогового органа вступает в силу со дня его принятия.

В случае, если вышестоящий налоговый орган оставит без рассмотрения апелляционную жалобу, решение нижестоящего налогового органа вступает в силу со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения об оставлении апелляционной жалобы без рассмотрения, но не ранее истечения срока подачи апелляционной жалобы.

Вступившее в силу настоящее решение, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, в соответствии со статьей 139 Кодекса может быть обжаловано в течение одного года с момента его вынесения путем подачи письменной жалобы в _____.

*(наименование вышестоящего налогового органа
и его место нахождения)*

Жалоба в соответствии с пунктом 1 статьи 139 Кодекса подается в вынесший решение налоговый орган _____,

*(наименование налогового органа, вынесшего настоящее решение,
и его место нахождения)*

который обязан в течение трех дней со дня поступления указанной жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган.

Приложения: на _____ листах в 1 экземпляре.
(количество)

Руководитель (заместитель руководителя)

(наименование налогового органа)

(подпись)

(Ф.И.О.¹)

Решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения получил _____

9

(дата, подпись, Ф.И.О.¹ лица, получившего документ, для представителя указывается основание представительства (наименование и иные реквизиты документа, подтверждающего полномочия)

¹ Нужно указать.

² Отчество указывается при наличии.

³ КПП указывается для организаций.

⁴ Если проверка проведена на основании статьи 89.1 Кодекса, дополнительно указывается: “консолидированной группы налогоплательщиков”.

⁵ Заполняется, если проверка проведена на основании статьи 89 Кодекса.

⁶ Заполняется при проведении выездной налоговой проверки.

⁷ Указываются конкретные материалы:

иные материалы налоговой проверки;

материалы дополнительных мероприятий налогового контроля;

представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения по Акту налоговой

проверки;

иные документы, имеющиеся у налогового органа.

⁸ Заполняется в случае принятия указанного решения.

⁹ Заполняется в случае вручения документа на бумажном носителе.

Михасева Елена Николаевна

**ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА
ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК**

Учебно-методическое пособие

Электронное издание

Издательство Волгоградского института управления – филиала ФГБОУ ВО РАНХиГС
400078, Волгоград, ул. Герцена, 10