

Министерство образования и науки Российской Федерации

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«Комсомольский-на-Амуре государственный технический университет»

И. Н. Якубович

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Утверждено в качестве учебного пособия

Ученым советом Федерального государственного бюджетного
образовательного учреждения высшего профессионального образования
«Комсомольский-на-Амуре государственный технический университет»

Комсомольск-на-Амуре
2015

УДК 336.22
ББК 65.9(2)261я7
Я492

Рецензенты:

Кафедра истории и юриспруденции ФГБОУ ВПО
«Амурский гуманитарно-педагогический государственный университет»,
зав. кафедрой кандидат исторических наук, доцент ***Н. В. Шелковникова***;
Е. Г. Клименко, начальник юридического отдела
Инспекции Федеральной налоговой службы
по г. Комсомольску-на-Амуре Хабаровского края

Якубович, И. Н.

Я492 Налоги и налогообложение : учеб. пособие / И. Н. Якубович. – Ком-
сомольск-на-Амуре : ФГБОУ ВПО «КнАГТУ», 2015. – 84 с.
ISBN 978-5-7765-1151-6

Освещены основные вопросы теории и практики налогообложения с уче-
том изменений в налоговом законодательстве.

Пособие соответствует федеральному государственному образователь-
ному стандарту высшего профессионального образования и содержит материалы
по основным вопросам, изучаемым на лекциях и семинарских занятиях. Исчер-
пывающее и лаконичное изложение учебного материала позволяет рекомендо-
вать данное пособие для подготовки студентов к сдаче экзамена по дисциплине
«Финансовое право».

Учебное пособие предназначено для студентов направления 081100.62 –
«Государственное и муниципальное управление».

УДК 336.22
ББК 65.9(2)261я7

ISBN 978-5-7765-1151-6

© ФГБОУ ВПО «Комсомольский-
на-Амуре государственный
технический университет»,
2015

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИИ	5
1.1. Законодательство о налогах и сборах и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах	5
1.2. Понятие налога и сбора. Признаки и функции налога.....	8
1.3. Налоговая система и принципы построения налоговой системы.....	10
1.4. Классификация налогов	12
1.5. Система налогообложения и элементы налогообложения.....	14
2. ПОРЯДОК ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ, ПРАВИЛА ПРИНУДИТЕЛЬНОГО ВЗЫСКАНИЯ.....	24
2.1. Правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов.....	24
2.2. Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов	25
2.3. Порядок принудительного взыскания	28
3. ПРАВА, ПОЛНОМОЧИЯ И СТРУКТУРА НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	31
4. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	36
4.1. Сущность и формы проведения налогового контроля.....	36
4.2. Учет и регистрация налогоплательщиков	40
4.3. Учет сведений и информации, получаемых налоговым органом от подконтрольных лиц, а так же органов, учреждений, организаций и должностных лиц.....	42
4.4. Получение и учет деклараций от налогоплательщиков (налоговых агентов).....	45
4.5. Налоговый мониторинг	50
4.6. Налоговые проверки, порядок их проведения и применяемые меры.....	52
5. НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИХ СОВЕРШЕНИЕ.....	68
5.1. Понятие и элементы налогового правонарушения.....	68
5.2. Общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения	69
5.3. Санкции за совершение налогового правонарушения и их применение	70
5.4. Виды налоговых правонарушений.....	72
5.5. Порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц	77
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	82
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	83

ВВЕДЕНИЕ

Данное учебное пособие подготовлено в соответствии с программой курса «Налоги и налогообложение», разработанной в ФГБОУ ВПО «Комсомольский-на-Амуре государственный технический университет» для бакалавров, обучающихся по направлению 081100.62 – «Государственное и муниципальное управление».

Цель настоящего издания – сформировать у студентов знания в области налогов и налогообложения.

В пособии раскрыты следующие темы:

- 1) законодательство о налогах и сборах и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах;
- 2) понятие налога и сбора;
- 3) признаки налога;
- 4) функции налога;
- 5) налоговая система и принципы построения налоговой системы;
- 6) классификация налогов;
- 7) система налогообложения и элементы налогообложения;
- 8) права и обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов;
- 9) правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов;
- 10) способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;
- 11) порядок принудительного взыскания;
- 12) сущность и формы проведения налогового контроля;
- 13) учет и регистрация налогоплательщиков;
- 14) учет сведений и информации, получаемых налоговым органом от подконтрольных лиц, а так же органов, учреждений, организаций и должностных лиц;
- 15) получение и учет деклараций от налогоплательщиков (налоговых агентов);
- 16) налоговый мониторинг;
- 17) налоговые проверки, порядок их проведения и применяемые меры;
- 18) понятие и элементы налогового правонарушения;
- 19) общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 20) санкции за совершение налогового правонарушения;
- 21) виды налоговых правонарушений;
- 22) порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц.

В результате изучения дисциплины студент должен:

- 1) знать:

- основные нормативные правовые акты, определяющие современную налоговую систему России;
 - понятие налога и сбора;
 - признаки и функции налога;
 - принципы налогообложения, элементы налога;
 - современную российскую систему налогов и сборов;
 - основные виды налогов, их классификацию;
 - содержание налогового контроля;
 - права, обязанности и ответственность участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;
- 2) уметь:
- разбираться в понятийном аппарате в области налогов и налогообложения;
 - определять элементы конкретных видов федеральных, региональных и местных налогов;
 - владеть понятийным аппаратом в области теории и практики налогов и налогообложения, научными теориями налогов;
 - знаниями в области взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов.

СПИСОК СОКРАЩЕННЫХ НАИМЕНОВАНИЙ

НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ; часть вторая от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ;
ФНС – Федеральная налоговая служба.

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИИ

1.1. Законодательство о налогах и сборах и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах

Понятие *Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах* как совокупность нормативно-правовых актов в налоговых отношениях включает в себя:

- 1) НК РФ и принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах;
- 2) законы субъектов Российской Федерации о налогах, принятые в соответствии с НК РФ;
- 3) нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований о местных налогах и сборах, принятые в соответствии с НК РФ.

Основным среди нормативно-правовых актов является НК РФ – кодифицированный законодательный акт, устанавливающий систему налогов и сборов в Российской Федерации.

Налоговый кодекс РФ состоит из двух частей. Первая часть вступила в силу 1 января 1999 г. В ней содержатся положения и вопросы, определяющие порядок и особенности отношений, возникающих в процессе установления и взимания налогов и сборов. Вторая часть вступила в силу 1 января 2000 г. Она устанавливает принципы исчисления и уплаты каждого из налогов и сборов, установленных Кодексом. Каждому налогу посвящена отдельная глава.

Законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Кроме актов законодательства о налогах и сборах Правительство Российской Федерации, федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов (в настоящее время это Министерство финансов РФ), органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, исполнительные органы местного самоуправления в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях в пределах своей компетенции издают *нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами*, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

Федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, его территориальные органы (в настоящее время это Федеральная налоговая служба РФ) не имеет права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов.

Акты законодательства о налогах и сборах вступают в силу не ранее, чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, за исключением случая, когда вводятся новые налоги. Тогда эти акты вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования;

Акты законодательства о налогах и сборах, которые имеют или могут иметь обратную силу, могут вступать в силу в сроки, предусмотренные этими актами, но не ранее даты их официального опубликования.

Обратную силу имеют акты законодательства о налогах и сборах, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей.

Могут иметь обратную силу при указании на это акты, отменяющие налоги и (или) сборы, снижающие размеры ставок налогов (сборов), устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающие их положение.

Не имеют обратной силы акты, ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Сроки, установленные законодательством о налогах и сборах, определяются календарной датой, указанием на событие, которое должно неизбежно наступить, или на действие, которое должно быть совершено, либо периодом времени, который исчисляется годами, кварталами, месяцами или днями.

Срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях, если срок не установлен в календарных днях. При этом рабочим днем считается день, который не признается в соответствии с законодательством Российской Федерации выходным и (или) нерабочим праздничным днем – это особенность исчисления сроков в днях, применяемая в налоговых правоотношениях.

Контрольные вопросы

1. В чем отличие понятия *законодательство о налогах и сборах* от понятия *нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами*? Какими органами они принимаются?

2. Приведите примеры законов субъектов о налогах и сборах.

3. Приведите примеры нормативно-правовых актов представительных органов муниципальных образований о местных налогах и сборах.

4. Какие акты законодательства о налогах и сборах имеют обратную силу?

5. Какие акты законодательства о налогах и сборах не имеют обратной силы?

6. Какие отношения регулируются НК РФ?

1.2. Понятие налога и сбора. Признаки и функции налога

Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Признаками налога являются:

1) *общеобязательный характер*. Статья 57 Конституции РФ устанавливает, что платить законно установленные налоги и сборы обязан каждый. В соответствии с этой установкой НК РФ, нормативно-правовые акты субъектов РФ и муниципальных образований закрепляют жесткий перечень налогов, начислять и уплачивать которые обязаны все налогоплательщики, определенные законом. Ни один налогоплательщик не может быть освобожден от обязанности уплачивать законно установленные налоги;

2) *индивидуальная безвозмездность*. За счет налогов происходит финансирование всей деятельности государства, но при этом конкретное физическое или юридическое лицо, начисляющее и уплачивающее определенный налог, какого-либо возмещения в виде получения имущества, имущественных или неимущественных прав не получает. Именно в этом основное отличие налога от сбора: сбор уплачивается за совершение государственными органами определенного действия, таким образом лицо, уплачивающее сбор, получает вполне осязаемое возмещение оплаченной суммы в виде оказанных услуг;

3) *денежная форма*. Налоги взимаются в форме денежных средств, принадлежащих организациям или физическим лицам на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления;

4) *публичный характер*. В соответствии со ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Данная конституционная обязанность имеет особый, а именно публичноправовой, а не частноправовой (гражданско-правовой), характер, что обусловлено публичноправовой природой государства и государственной власти по смыслу ст. 1 (ч. 1), 3, 4 и 7 Конституции РФ;

5) *нецелевой характер*. Основной целью налогообложения является обеспечение деятельности государства и (или) муниципального образова-

ния в целом. Указанный признак налогов вытекает из ст. 35 Бюджетного кодекса РФ от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ, в которой установлен принцип общего (совокупного) покрытия расходов. Данный принцип, в свою очередь, означает, что все расходы бюджета должны покрываться общей суммой доходов бюджета и поступлений из источников финансирования его дефицита. Доходы бюджета и поступления из источников финансирования его дефицита не могут быть увязаны с определенными расходами бюджета, за исключением доходов целевых бюджетных фондов, средств целевых иностранных кредитов, а также в случае централизации средств из бюджетов других уровней бюджетной системы Российской Федерации. В соответствии с этим налогами покрываются не какие-либо отдельные расходы государства, например на содержание армии, а все расходы в целом.

Налоги выполняют следующие функции:

1) *фискальную*. Фискальная природа налога появилась вместе с появлением самого обязательного платежа. Так, для того чтобы государство успешно функционировало, деятельность государственных органов и должностных лиц необходимо финансировать. Финансирование деятельности государства во многом происходит именно благодаря налогам и сборам;

2) *регулирующую*. При помощи налогов происходит регулирование общественных отношений. При помощи установления налогов и их ставок государством осуществляется поддержка одних отраслей экономики и снижение развития других;

3) *стимулирующая и пресекающая*. В зависимости от того, поддерживается определенная хозяйственная деятельность или нет, выделяются стимулирующая и пресекающая функции налогов. Так, стимулирующую функцию выполняет, например, установление единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности. Наоборот действуют акцизы на алкоголь или налог на игорный бизнес. С помощью установления высоких ставок в данных отраслях государство снижает количество желающих заниматься этим видом бизнеса. В нормативно-правовых актах налоговых органов отмечается приоритет стимулирующей функции. Так, НК РФ предусматривает создание оптимального налогового режима для экономической деятельности, упор при проведении реформы делается на повышение налогообложения тех видов деятельности, где сосредотачиваются реальные доходы, а также на «усиление стимулирующей функции налогов».

Основной функцией сборов является оплата расходов государственных органов и их должностных лиц, возникающих в связи с совершением ими действий в пользу физических лиц или организаций.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение понятий «налог» и «сбор». В чем основное различие между ними?
2. Перечислите признаки налога.
3. В чем состоит сущность признака «индивидуальная безвозмездность»?
4. В чем состоит сущность регулирующей функция налога?
5. В чем состоит сущность стимулирующей и пресекающей функций налога?
6. В чем состоит сущность фискальной функции налога?

1.3. Налоговая система и принципы построения налоговой системы

Налоговая система представляет собой совокупность налогов и сборов, взимаемых в РФ.

Исторически налоговая система появилась с возникновением первых государств Древнего мира, которые вводили налоги на имущество и доходы своих подданных, что позволяло концентрировать и расходовать средства на содержание государственного аппарата, армии, возведение укреплений, строительство храмов и т.д. Необходимость налоговой системы вытекает из функциональных задач государства. Исторические особенности эволюции государства предопределяют каждый новый этап развития налоговой системы.

Таким образом, структура и организация налоговой системы страны характеризуют уровень ее государственного и экономического развития.

Принципы построения налоговой системы в Российской Федерации определены Конституцией РФ и НК РФ. В России действует трехуровневая налоговая система, состоящая из федеральных, региональных и местных налогов, что соответствует мировому опыту федеративных государств.

Принципы построения российской налоговой системы сформулированы в части первой НК РФ, ст. 3 которого устанавливает основные начала законодательства о налогах и сборах:

1) Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога.

2) Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается устанавливать

дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

3) Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.

4) Не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

5) Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными НК РФ признаками налогов или сборов, не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ.

6) При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

7) Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

Эффективность налоговой системы обеспечивается соблюдением определенных критериев, требований и принципов налогообложения. В основе построения большинства действующих налоговых систем лежат идеи А. Смита, сформулированные в его труде «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776 г.) в виде четырех основных принципов налогообложения:

1) принцип справедливости, который предполагает всеобщность обложения и равномерность распределения налога между гражданами соразмерно их доходам;

2) принцип определенности, заключающийся в том, что сумма, способ и время платежа должны быть точно и заранее известны налогоплательщику;

3) принцип удобства: налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые представляют наибольшие удобства для плательщика;

4) принцип экономии, который подразумевает сокращение издержек взимания налогов.

Налоги используются всеми рыночными государствами как метод прямого влияния на бюджетные отношения и опосредованного (через систему льгот и санкций) воздействия на производителей товаров, работ и

услуг. Через налоги достигается относительное равновесие между общественными потребностями и ресурсами, необходимыми для их удовлетворения, а также обеспечивается рациональное использование природных богатств, в частности путем введения штрафов и иных ограничений на распространение вредных производств. Посредством налогов государство решает экономические, социальные и многие другие общественные проблемы.

Контрольные вопросы

1. Назовите принципы построения российской налоговой системы.
2. Какое значение имеет принцип толкования актов законодательства о налогах и сборах в пользу налогоплательщика?
3. Какое значение имеет тот принцип, что при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения?
4. Перечислите принципы налогообложения.
5. В чем заключается принцип справедливости и принцип определенности?
6. В чем заключается принцип удобства и принцип экономии?

1.4. Классификация налогов

Из-за существующего многообразия налогов в РФ возникла необходимость их классификации. Отнесение того или иного налога к определенному виду позволяет более четко уяснить его суть и содержание. В теории налогообложения для классификации налогов используются различные критерии.

Существует несколько классификаций налогов. Рассмотрим некоторые из них.

1. По способу взимания различают:

– *прямые налоги.* Взимаются непосредственно с имущества или доходов налогоплательщика. Окончательным плательщиком прямых налогов выступает владелец имущества (дохода). Эти налоги подразделяются на реальные прямые налоги, которые уплачивают с учетом не действительного, а предполагаемого среднего дохода налогоплательщика, и личные прямые налоги, которые уплачивают с реально полученного дохода с учетом фактической платежеспособности налогоплательщика;

– *косвенные налоги.* Включаются в цену товаров и услуг. Окончательным плательщиком косвенных налогов является потребитель товара.

2. В зависимости от органа, который устанавливает и имеет право изменять и конкретизировать налоги, последние подразделяются на:

– *федеральные (общегосударственные) налоги*, элементы которых определяются законодательством страны и являются едиными на всей ее территории. Их устанавливает и вводит в действие высший представительный орган, но зачисляться эти налоги могут в бюджеты различных уровней;

– *региональные налоги*, отличительной чертой которых является то, что элементы налога устанавливаются в соответствии с законодательством страны законодательными органами ее субъектов;

– *местные налоги*, которые вводятся в соответствии с законодательством страны местными органами власти. Они вступают в действие только решением, принятым на местном уровне, и поступают только в местные бюджеты.

В Российской Федерации к федеральным налогам относятся:

- налог на добавленную стоимость (НДС);
- акцизы;
- налог на доходы физических лиц (НДФЛ);
- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- водный налог;
- сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов;
- государственная пошлина.

К региональным налогам относятся:

- налог на имущество организаций;
- налог на игорный бизнес;
- транспортный налог.

К местным относятся следующие налоги:

- налог на имущество физических лиц;
- земельный налог.

3. По уровню бюджета, в который зачисляется налоговый платеж, различают:

– *закрепленные налоги*, которые непосредственно и целиком поступают в тот или иной бюджет;

– *регулирующие налоги* – разноуровневые, т.е. налоговые платежи поступают одновременно в различные бюджеты в пропорции, принятой согласно бюджетному законодательству.

4. В зависимости от субъекта – налогоплательщика выделяют следующие виды налогов:

- налоги, взимаемые с физических лиц;
- налоги, взимаемые с организаций;

– смежные налоги, которые уплачивают и физические, и юридические лица.

Кроме собственно налогов, уплату которых принято называть общим режимом налогообложения, НК РФ в налоговую систему включает специальные налоговые режимы. Специальные налоговые режимы представляют собой особый установленный НК РФ порядок определения элементов налогов, а также освобождение от уплаты налогов и сборов при определенных условиях. Эти налоговые режимы направлены на создание более благоприятных экономических и финансовых условий деятельности организаций, индивидуальных предпринимателей, относящихся к сфере малого предпринимательства, сельскохозяйственных товаропроизводителей и участников выполнения соглашений о разделе продукции.

В соответствии со ст. 18 НК РФ к специальным налоговым режимам относятся:

- 1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- 2) упрощенная система налогообложения;
- 3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
- 4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;
- 5) патентная система налогообложения.

1.5. Система налогообложения и элементы налогообложения

Система налогообложения – это совокупность установленных НК РФ обязательных элементов налогообложения и отношений по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Согласно ст. 17 НК РФ налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и следующие элементы налогообложения:

- объект налогообложения;
- налоговая база;
- налоговый период;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога.

Элементы обложения применительно к сборам устанавливаются для каждого сбора отдельно:

1) для сборов за **пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов** определяются:

- объекты обложения;
- ставки;
- порядок исчисления;
- порядок и сроки уплаты;
- порядок зачисления;

2) для **государственной пошлины** определяются:

- порядок и сроки уплаты;
- размеры;
- льготы;
- особенности предоставления отсрочки и рассрочки уплаты.

Помимо элементов обложения обязательно определяются плательщики сборов.

Далее на примере конкретных налогов рассмотрим только элементы налогообложения.

Объект налогообложения

Под объектом налогообложения следует понимать юридический факт или совокупность юридических фактов, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности уплатить налог. У каждого налога свой объект, это видно из названий налогов.

Рассмотрим налоги и соответствующие им объекты обложения:

1) федеральные:

- налог на добавленную стоимость – реализация товаров, работ, услуг и некоторые другие операции;
- акцизы – реализация изготовителями на территории РФ произведенных ими подакцизных товаров и некоторые другие операции;
- налог на доходы физических лиц – доходы, полученные налогоплательщиками;
- налог на прибыль организаций – прибыль, полученная налогоплательщиком – организацией;
- водный налог – забор воды из водных объектов, использование акватории водных объектов, использование водных объектов в установленных целях;
- налог на добычу полезных ископаемых – добыча полезных ископаемых;

2) региональные:

- транспортный налог – транспортные средства;

– налог на игорный бизнес – игровой стол, игровой автомат, другое оборудование и приспособления;

– налог на имущество организаций – движимое и недвижимое имущество;

3) местные:

– земельный налог – земельные участки;

– налог на имущество физических лиц – дома, квартиры, комнаты, гаражи и другие строения.

Из этого перечня видно разнообразие обстоятельств, с которыми законодательство связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Налоговая база

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. Если объект налогообложения призван только обозначить основание возникновения обязанности по уплате налога, то налоговая база уже позволяет взглянуть на это основание как на **количество**, то, что можно **посчитать, измерить, разбить на части**.

Налоговая база и порядок ее определения по всем налогам (федеральным, региональным, местным) устанавливаются НК РФ.

Налоги и соответствующие им налоговые базы:

1) федеральные:

– налог на добавленную стоимость – стоимость товаров, работ, услуг или разница между ценами (с учетом правил исчисления цен и других обстоятельств);

– акцизы – объем реализованных (переданных) или полученных подакцизных товаров в натуральном выражении/стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров;

– налог на доходы физических лиц – денежное выражение доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенное на сумму налоговых вычетов (в некоторых случаях налоговые вычеты не применяются);

– налог на прибыль организаций – денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению;

– водный налог – **объем** воды, забранной из водного объекта за налоговый период/**площадь** предоставленного водного пространства/**количество** произведенной за налоговый период электроэнергии/**произведение** объема древесины, сплавляемой в плотках и кошелях за налоговый период, выраженного в тысячах кубических метров, и расстояния сплава, выраженного в километрах, поделенного на 100;

– налог на добычу полезных ископаемых – **стоимость** добытых полезных ископаемых или **количество** добытых полезных ископаемых в натуральном выражении;

2) региональные:

– транспортный налог – мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах/паспортная статическая тяга реактивного двигателя/валовая вместимость в регистровых тоннах/единица транспортного средства;

– налог на игорный бизнес – общее количество соответствующих объектов налогообложения;

– налог на имущество организаций – среднегодовая стоимость имущества;

3) местные:

– земельный налог – кадастровая стоимость земельных участков;

– налог на имущество физических лиц – кадастровая стоимость дома, квартиры, комнаты, гаража и других строений.

Налоговая ставка

Налоговая ставка – это величина (размер) налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы, которая устанавливается:

– по федеральным налогам – НК РФ;

– по региональным налогам – законами субъектов РФ;

– по местным налогам – нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований.

Федеральные налоги и соответствующие им налоговые ставки:

– налог на добавленную стоимость – 0 %, 10 %, 18 % – зависит от вида услуги, состава участников сделки;

– акцизы – ставки дифференцированы по группам товаров (в рублях за литр, килограмм, штуку, киловатт, тонну);

– налог на доходы физических лиц – 13 % по общему правилу и как исключения – 35 %, 30 %, 15 %, 9 %;

– налог на прибыль организаций – 20 % по общему правилу и как исключения – 15 %, не более 13,5 %, 10 %, 9 %, 0 %;

– водный налог – в рублях за: тысячу кубометров воды/один квадратный километр используемой акватории/за тысячу киловатт-час электроэнергии/тысячу кубометров древесины, сплавляемой в плотях и кошелях на каждые 100 км сплава;

– налог на добычу полезных ископаемых – в процентах или рублях на тонну добытого полезного ископаемого.

Налоговый период

Налоговый период – это календарный год или другой период времени, по истечении которого налогоплательщик или налоговый агент обязан:

1) определить налоговую базу;

2) исчислить сумму налога, подлежащую уплате.

Налоги и соответствующие им налоговые периоды:

1) федеральные:

– налог на добавленную стоимость – квартал;

– акцизы – календарный месяц;

- налог на доходы физических лиц – календарный год;
- налог на прибыль организаций – календарный год;
- водный налог – квартал;
- налог на добычу полезных ископаемых – календарный месяц;

2) региональные:

- транспортный налог – календарный год;
- налог на игорный бизнес – календарный месяц;
- налог на имущество организаций – календарный год;

3) местные:

- земельный налог – календарный год.
- налог на имущество физических лиц – календарный год.

Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, но эти периоды времени не являются элементами налогообложения, они нужны для того, чтобы по их итогам уплачивать авансовые платежи.

Порядок исчисления налога

Статьи НК РФ, посвященные порядку исчисления налога (они так и называются – «Порядок исчисления налога»), содержат информацию о том, из чего складывается сумма налога, подлежащая уплате, или сумма авансового платежа (например при уплате акцизов). По сути говоря, в этих статьях словесно описана формула, по которой надо считать (исчислять).

Формула первая – произведение налоговой ставки и налоговой базы. По ней исчисляются некоторые акцизы, водный налог, некоторые разновидности налога на добычу полезных ископаемых, транспортный налог, налоги на игорный бизнес, на имущество организаций.

Формула вторая – соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. По ней исчисляются все прочие налоги.

Это самое общее описание формул. В отдельных случаях они корректируются законодателем, например путем введения коэффициентов (множителей), которые необходимо учитывать при исчислении суммы налога.

Лицо, ответственное за исчисление налога:

- 1) налогоплательщик;
- 2) налоговый агент (например по налогу на доходы физических лиц);
- 3) налоговый орган (например по транспортному налогу).

Сроки уплаты налога

Для того чтобы не платить пени, налогоплательщик должен уплачивать налоги своевременно в соответствии с установленными сроками (по каждому налогу свой срок).

Срок уплаты налога может определяться:

- календарной датой;

– истечением периода времени, исчисляемого а) годами, б) кварталами, в) месяцами, г) днями;

– указанием на а) событие, которое должно наступить или произойти, б) действие, которое должно быть совершено.

Пример 1. Некоторые акцизы уплачиваются не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено НК РФ.

Пример 2. Водный налог подлежит уплате в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Пример 3. Физические лица – плательщики транспортного налога уплачивают его на основании налогового уведомления, направляемого налоговым органом. Срок уплаты транспортного налога устанавливается законодательством субъектов РФ, но не может быть ранее 1 ноября года, следующего за истекшим налоговым периодом. В любом случае налог уплачивается только после получения уведомления.

Пример 4. Налог на игорный бизнес уплачивается налогоплательщиком не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации за соответствующий налоговый период.

Порядок уплаты налога

Порядок уплаты налога включает в себя (далее приводится обобщенный перечень) информацию о:

- 1) разовой уплате налога или уплате его долями;
- 2) применением законодательства (например таможенном при уплате налога на добавленную стоимость);
- 3) месте уплаты суммы налога (например по месту учета налогоплательщика в налоговых органах, по месту производства товаров);
- 4) действиях банка в связи с уплатой налога;
- 5) представлении налоговой декларации (в том числе о сроках представления, выборе налогового органа, содержании декларации);
- 6) механизме уплаты авансового платежа, если таковой предусмотрен данным видом налога (например при налоге на прибыль), в том числе об освобождении от обязанности уплаты авансового платежа;
- 7) возврате (зачете) суммы излишне уплаченного (взысканного) налога в связи с перерасчетом суммы налога (например по транспортному налогу);
- 8) механизме уплаты налога, авансовых платежей иностранной организацией (например по налогу на имущество организаций);
- 9) количестве налоговых периодов, предшествующих году направления налогового уведомления, за которые может быть уплачен налог (например по земельному налогу).

Форма уплаты налога:

- наличная;

– безналичная.

Физические лица могут при отсутствии банка уплатить налог:

– через кассу местной администрации;

– через организацию федеральной почтовой связи.

Налоговые льготы

В соответствии с НК РФ льготами признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера.

Контрольные вопросы

1. Перечислите обязательные элементы, на которые можно разложить налог (сбор) в соответствии с НК РФ.

2. Кто является субъектом налога? Приведите примеры субъектов налога.

3. Что такое объект налога? Приведите примеры объектов налога.

4. Какие существуют типовые виды налоговых льгот в действующей практике налогообложения?

5. Что такое налоговая база?

6. Что такое налоговая ставка?

7. Что такое налоговый период, отчетный период?

8. Что понимается под «порядком исчисления и уплаты налога и представления отчетности по налогу»?

1.6. Права и обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов

Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

Филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений в порядке, предусмотренном НК РФ.

Налоговый агент – лицо, на которое в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и

перечислению в соответствующий бюджет налогов (например, налоговый агент по налогу на доходы физических лиц – организация-работодатель.)

НК РФ дает *понятие взаимозависимых* лиц для целей налогообложения.

Это физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно:

- одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20 %. Доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой;

- одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

- лица состоят в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям.

Налоговым кодексом РФ предусматривается возможность создания налогоплательщиками налога на прибыль *консолидированной группы налогоплательщиков*. В этом случае обязанность по исчислению и уплате налога на прибыль организаций возлагается на ответственного участника в соответствии с договором о создании консолидированной группы налогоплательщиков, который осуществляет те же права и несет те же обязанности, что и налогоплательщики налога на прибыль организаций.

Кроме того, НК РФ предусматривает дополнительные обязанности для специальных налогоплательщиков:

- налогоплательщика, участвующего в договоре инвестиционного товарищества;

- налогоплательщика – оператора нового морского месторождения углеводородного сырья;

- налогоплательщика – участника региональных инвестиционных проектов;

- налогоплательщика – контролируемых иностранных компаний и контролирующих лица

Права налогоплательщиков и плательщиков сборов перечислены в ст. 21 НК РФ. Налогоплательщики и плательщики сборов имеют право:

- получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и

сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения;

- получать от Министерства финансов Российской Федерации письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах, от финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований по вопросам применения соответственно законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах;

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

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

- на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пеней, штрафов;

- на осуществление совместной с налоговыми органами сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам, а также на получение акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам;

- представлять свои интересы в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, лично либо через своего представителя;

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

- присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;

- получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов;

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

- не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие настоящему Кодексу или иным федеральным законам;

- обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц;

- на соблюдение и сохранение налоговой тайны;

- на возмещение в полном объеме убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц;

– на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов в случаях, предусмотренных НК РФ.

Налогоплательщики имеют также иные права, установленные НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах.

Обязанности налогоплательщиков предусмотрены ст. 23 НК РФ. Обязанности у налогоплательщика возникают при наличии объекта налогообложения и по основаниям, установленным актами законодательства о налогах и сборах. Налогоплательщики в соответствии с налоговым законодательством должны:

- уплачивать законно установленные налоги;
- вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;
- предоставлять налоговым органам необходимые для исчисления и уплаты налогов документы и сведения;
- в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов;
- выполнять требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах;
- налогоплательщики – физические лица по налогам, уплачиваемым на основании налоговых уведомлений, обязаны сообщать о наличии у них объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств, признаваемых объектами налогообложения по соответствующим налогам;
- нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Контрольные вопросы

1. Дайте понятие налогоплательщика и перечислите виды налогоплательщиков.
2. Кто является налоговым агентом? Приведите пример. В чем отличие налогового агента от налогоплательщика и налоговых органов?
3. Назовите основные права налогоплательщика.
4. Назовите основные обязанности налогоплательщика.

2. ПОРЯДОК ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ, ПРАВИЛА ПРИНУДИТЕЛЬНОГО ВЗЫСКАНИЯ

2.1. Правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов

Основная обязанность налогоплательщика (а в предусмотренных случаях – налогового агента) – это своевременная и в полном объеме уплата налога.

Обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком:

– с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа;

– с момента передачи физическим лицом в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации без открытия счета в банке денежных средств, предоставленных банку физическим лицом, при условии их достаточности для перечисления;

– с момента отражения на лицевом счете организации, у которой открыт лицевой счет, операции по перечислению соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации;

– со дня внесения физическим лицом в банк, кассу местной администрации либо в организацию федеральной почтовой связи наличных денежных средств для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации;

– со дня вынесения налоговым органом в соответствии с НК РФ решения о зачете сумм излишне уплаченных или сумм излишне взысканных налогов, пеней, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате соответствующего налога;

– со дня удержания сумм налога налоговым агентом, если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика возложена в соответствии с НК РФ на налогового агента;

– со дня уплаты декларационного платежа в соответствии с федеральным законом об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами.

Неисполнение обязанности по уплате налога является основанием для применения мер принудительного исполнения обязанности по уплате налога, предусмотренных НК РФ.

Контрольные вопросы

1. Перечислите случаи, когда обязанность по уплате налога считается исполненной.
2. Кому открывают лицевые счета в федеральном казначействе и когда обязанность этих субъектов считается исполненной?
3. В каком порядке налоговый орган принимает решение о зачете?

2.2. Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов

Налоговый кодекс РФ предусматривает возможность обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора. Необходимость применения мер обеспечения возникает при взыскании налога с налогоплательщика в принудительном порядке. Процедуру применения мер обеспечения налоговыми органами можно выделить в обеспечительное производство.

Исполнение обязанности по уплате налога или сбора может обеспечиваться следующими способами:

- 1) залог имущества;
- 2) поручительство;
- 3) банковская гарантия;
- 4) пени;
- 5) приостановление операций по счетам в банке;
- 6) наложение ареста на имущество налогоплательщика.

Перечень мер обеспечения является исчерпывающим, при этом порядок и условия их применения регулируются главой 11 НК РФ. НК РФ указывает, в каких случаях к налоговым правоотношениям применяются соответствующие положения гражданского законодательства, из которого и заимствованы некоторые институты (залог, поручительство).

Основным и наиболее часто встречающимся способом обеспечения является пеня. **Пеня** – это денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов в более поздние (по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах) сроки.

Пеня – это компенсация потерь государственной казны в результате недополучения сумм налога в срок в случае задержки уплаты налога.

Пени уплачиваются всегда при несвоевременном исполнении обязанности по уплате налога и независимо от других мер обеспечения или мер ответственности в размере 1/300 ставки рефинансирования за каждый день просрочки. Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки, начиная со следующего за установленным днем уплаты налога или сбора.

Пени не будут начисляться на сумму недоимки, которую налогоплательщик не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены операции по счетам или наложен арест на имущество. Не начисляются пени на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика в результате выполнения им письменных разъяснений уполномоченным органом государственной власти (Минфином России).

Пени могут быть взысканы в принудительном порядке.

Налоговый кодекс РФ указывает, в каком случае в качестве меры обеспечения можно применить **залог имущества**: при изменении срока исполнения обязанности по уплате налогов или сборов. Залог имущества, являясь по правовой природе гражданско-правовым институтом, оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. При этом залогодателем может быть любое лицо, а не только налогоплательщик или плательщик сборов. Если налогоплательщик или плательщик сборов не исполнит свою обязанность по уплате налогов или сборов и соответствующих пеней, налоговый орган осуществит исполнение этой обязанности за счет заложенного имущества. Порядок обращения взыскания на заложенное имущество регулируется ст. 349 ГК РФ. По общему правилу требования залогодержателя, то есть налогового органа, удовлетворяются из стоимости заложенного имущества в судебном порядке, если отсутствует нотариально удостоверенное соглашение (для недвижимого имущества) или если иное не предусмотрено договором о залоге движимого имущества. В целом к правоотношениям, возникающим по поводу установления залога, применяются положения гражданского законодательства.

К **поручительству** также применяются положения гражданского законодательства с изъятиями, установленными НК РФ. Поручительство может быть применено в случае изменения сроков исполнения обязанности по уплате налогов или сборов и в иных случаях, предусмотренных НК РФ. Таким случаем является возможность применения поручительства в качестве обеспечительной меры в производстве по делу о налоговом правонарушении, после того как налоговым органом было вынесено решение. В силу поручительства поручитель обязывается перед налоговым органом исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов или сборов, если последний не уплатит соответствующие суммы в срок. Поручитель и налогоплательщик несут солидарную ответственность. Если поручитель исполнит обязанность налогоплательщика, к нему переходит право требовать от налогоплательщика уплаченные им суммы, а также проценты и возмещение убытков.

В случае изменения сроков исполнения обязанностей по уплате налогов и в иных случаях, предусмотренных НК РФ, обязанность по уплате налога может быть обеспечена банковской гарантией.

В силу **банковской гарантии** банк (гарант) обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налога, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога, и соответствующих пеней в соответствии с условиями даваемого гарантом обязательства уплатить денежную сумму по представленному налоговым органом в письменной форме или электронной форме по телекоммуникационным каналам связи требованию об уплате этой суммы.

Банковская гарантия должна быть предоставлена банком, включенным в перечень банков, отвечающих установленным требованиям для принятия банковских гарантий в целях налогообложения. Перечень ведется Министерством финансов Российской Федерации на основании сведений, полученных от Центрального банка Российской Федерации, и подлежит размещению на официальном сайте Министерства финансов Российской Федерации в информационно-телекоммуникационной сети Интернет.

Согласно ст. 858 ГК РФ клиент может быть ограничен в распоряжении денежными средствами, находящимися на счете, только в случаях, предусмотренных законом. НК РФ в ст. 76 устанавливает такие случаи возможного ограничения прав владельца счета при **приостановлении операций по счетам**:

- для обеспечения исполнения решения о взыскании налогов или сборов;

- при непредставлении налогоплательщиком – организацией налоговой декларации в течение 10 дней по истечении установленного срока предоставления такой декларации. Такое решение принимается руководителем (его заместителем) налогового органа.

Приостановление операций по счету означает прекращение расходных операций и не распространяется на платежи, очередность которых предшествует исполнению обязанности по уплате налогов или сборов. Решение налогового органа о приостановлении операций по счетам подлежит безусловному исполнению банком. При этом банк не может открывать новые счета этой организации.

Арест имущества является наиболее серьезной мерой обеспечения, поскольку ограничивает право собственности налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) в отношении его имущества. С целью повышения гарантий прав налогоплательщика НК РФ устанавливает ряд условий наложения ареста на имущество:

- осуществляется с санкции прокурора;
- может производиться только в отношении организации;
- налоговые или таможенные органы должны иметь достаточные основания полагать, что налогоплательщик предпримет меры, чтобы скрыться или скрыть свое имущество;

- может быть применен только для обеспечения взыскания налогов, пеней, штрафов за счет имущества в соответствии со ст. 47 НК РФ;
- аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налогов, пеней и штрафов;
- производится с обязательным участием понятых;
- в ночное время производится не может, за исключением случаев, не терпящих отлагательства;
- при производстве ареста составляется протокол.

Арест имущества может быть полным или частичным по критерию объема ограничения прав. При полном аресте организация не может распоряжаться своим имуществом, а владение и пользование осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа. При частичном аресте все правомочия собственника (владение, пользование, распоряжение) осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

Контрольные вопросы

1. В каких случаях и в каком порядке применяется залог имущества?
2. В каких случаях и в каком порядке применяется поручительство?
3. В каких случаях и в каком порядке применяется банковская гарантия?
4. В каких случаях и в каком порядке применяются пени? Каков порядок их расчета?
5. В каких случаях и в каком порядке применяется приостановление операций по счетам в банке?
6. В каких случаях и в каком порядке применяется наложение ареста на имущество налогоплательщика?

2.3. Порядок принудительного взыскания

Принудительное исполнение осуществляется в виде взыскания в порядке, предусмотренном ст. 46 – 48 НК РФ. При этом порядок взыскания зависит от вида налогоплательщика (налогового агента) и иных обстоятельств, предусмотренных НК РФ.

Взыскание налога с организации или индивидуального предпринимателя производится в следующем порядке.

Взыскание налога в судебном порядке производится:

- 1) с лицевых счетов организаций, если взыскиваемая сумма превышает 5 млн р.;
- 2) в целях взыскания недоимки, возникшей по итогам проведенной налоговой проверки, числящейся более трех месяцев за организациями, являющимися зависимыми, и когда между ними осуществляются расчеты,

влияющие на определение налоговой базы, указанные в п. 2 ч. 2 ст. 45 НК РФ;

3) с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика;

4) с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога возникла по результатам проверки Федеральной налоговой службой полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

Взыскание за счет денежных средств на счетах налогоплательщика (налогового агента) в банках, а также за счет его электронных денежных средств в безакцептном порядке (т.е. без согласия) производится по решению налогового органа путем направления в банк, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента), поручения налогового органа на списание и перечисление в бюджетную систему Российской Федерации необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика (налогового агента).

Решение налогового органа о взыскании принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика (налогового агента) причитающейся к уплате суммы налога. Заявление может быть подано в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Это решение доводится до сведения налогоплательщика (налогового агента) в течение шести дней после вынесения указанного решения.

В случае невозможности вручения решения о взыскании налогоплательщику (налоговому агенту) под расписку или передачи иным способом, свидетельствующим о дате его получения, решение о взыскании направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней со дня направления заказного письма.

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика (налогового агента) либо его электронных денежных средств или при отсутствии информации о счетах налогоплательщика (налогового агента) налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика (налогового агента).

При взыскании налога налоговым органом могут быть применены обеспечительные меры в виде приостановления операций по счетам налогоплательщика (налогового агента).

Такие же правила применяются при взыскании сбора, пеней за несвоевременную уплату налога и штрафов.

Взыскание налога, сбора, а также пеней и штрафов за счет иного имущества налогоплательщика (налогового агента) – производится по решению руководителя (заместителя руководителя) налогового органа путем направления в течение трех дней с момента вынесения такого решения соответствующего постановления судебному приставу–исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом «Об исполнительном производстве».

Решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) принимается в течение одного года после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента), принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы налога. Заявление может быть подано в суд в течение двух лет со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

В случае неисполнения налогоплательщиком (плательщиком сборов) – **физическим лицом, не являющимся индивидуальным предпринимателем, взыскание налога производится всегда в судебном порядке** после истечения срока, указанного в требовании, направленного налогоплательщику.

Заявление о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица подается налоговым органом в отношении всех требований об уплате налога, сбора, пеней, штрафов, по которым истек срок исполнения и которые не исполнены этим физическим лицом на дату подачи налоговым органом заявления о взыскании в суд.

Указанное заявление о взыскании подается налоговым органом в суд, если общая сумма налога, сбора, пеней, штрафов, подлежащая взысканию с физического лица, превышает 3000 р., или если в течение трех лет со дня истечения срока исполнения самого раннего требования такая сумма превысила 3000 р., налоговый орган обращается в суд с заявлением о взыскании в течение шести месяцев со дня, когда указанная сумма превысила 3000 р.

Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления о взыскании может быть восстановлен судом.

Копия заявления о взыскании не позднее дня его подачи в суд направляется налоговым органом физическому лицу, с которого взыскиваются налоги, сборы, пени, штрафы.

Рассмотрение дел о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица производится в соответствии с законодательством об административном судопроизводстве.

Требование о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица может быть предъявлено налоговым органом в порядке искового производства не позднее шести месяцев со дня вынесения судом определения об отмене судебного приказа.

Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления о взыскании может быть восстановлен судом.

Взыскание налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица на основании вступившего в законную силу судебного акта производится в соответствии с Федеральным законом «Об исполнительном производстве» с учетом особенностей, предусмотренных НК РФ.

Контрольные вопросы

1. В каком порядке производится взыскание налога с организации или индивидуального предпринимателя?

2. В каких случаях с организаций или индивидуального предпринимателя производится взыскание налога в судебном порядке?

3. На основании чего и в каком порядке проводится взыскание за счет денежных средств на счетах налогоплательщика (налогового агента) в банках?

4. В каких случаях и в какой срок направляется требование о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов и когда оно должно быть исполнено?

5. В каком порядке осуществляется взыскание с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем?

3. ПРАВА, ПОЛНОМОЧИЯ И СТРУКТУРА НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Налоговая система РФ представлена совокупностью налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых в установленном порядке с налогоплательщиков – юридических и физических лиц на территории страны. Все налоги, сборы, пошлины и другие платежи поступают в бюджетную систему России, т.е. формируют денежные доходы государства. Государству собираемые средства нужны для выполнения принятых на себя социаль-

ной, оборонной, правоохранительной и других функций. При существовании СССР платежи государственных предприятий не носили налогового характера. Осуществление рыночных преобразований в России привело к созданию налоговых органов, которые являются государственным механизмом финансового воздействия на экономику через систему налогов и сборов.

Государственные органы, деятельность которых непосредственно связана с налоговой системой в России, созданы в 1991 г. Деятельность государственных налоговых органов регулируется Законом Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации» от 21 марта 1991 г. № 943-1 и другими нормативными актами. В соответствии с Законом налоговые органы Российской Федерации являются единой системой контроля за соблюдением налогового законодательства, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и других обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации, а также контроля за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации, осуществляемого в пределах компетенции налоговых органов.

Указом Президента Российской Федерации «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» от 9 марта 2004 г. № 314 Министерство Российской Федерации по налогам и сборам преобразовано в Федеральную налоговую службу. Функции по принятию нормативных правовых актов в сфере налогообложения, а также ведение разъяснительной работы по законодательству Российской Федерации о налогах и сборах переданы Министерству финансов Российской Федерации. В соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации «О Министерстве финансов Российской Федерации» от 30 июня 2004 г. № 329 Министерство финансов Российской Федерации должно осуществлять координацию и контроль деятельности находящейся в его ведении Федеральной налоговой службы. Постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506 (ред. от 03.04.2015 г.) утверждено Положение о Федеральной налоговой службе, которая является правопреемником Министерства Российской Федерации по налогам и сборам, а также Федеральной службы России по финансовому оздоровлению и банкротству по всем правоотношениям, связанным с представлением интересов Российской Федерации в процедурах банкротства.

Федеральная налоговая служба (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 правиль-

ностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, а также за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции и за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации в пределах компетенции налоговых органов. Служба является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, а также уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам.

Федеральная налоговая служба находится в ведении Министерства финансов Российской Федерации.

Структура налоговых органов РФ представляет собой единую централизованную многоуровневую систему, организованную по вертикальному иерархическому принципу: инспекции федерального, межрегионального, республиканского, областного (краевого) и районного (межрайонного) уровней. Каждому уровню налоговых органов присущи свои специфические функции.

Высшим органом управления налогообложением в РФ является Федеральная налоговая служба РФ.

Ко второму уровню относятся межрегиональные налоговые инспекции, созданные в каждом из семи федеральных округов России. В их обязанности вменено проведение проверок налогоплательщиков окружного уровня, перепроверок крупных налогоплательщиков и контроль за нижестоящими инспекциями в федеральном округе.

К третьему уровню относятся управления ФНС России (УФНС) по определенному региону: республике, краю, области, городам республиканского подчинения, входящих в состав РФ (Москве и Санкт-Петербургу).

К четвертому уровню относятся государственные налоговые инспекции (инспекции УФНС) городов областного, краевого подчинения, сельских районов, районов в городах. Именно инспекции этого уровня работают в основном с налогоплательщиками.

Налоговые органы наделены следующими правами и полномочиями:

– требовать в соответствии с законодательством о налогах и сборах от налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента документы по формам и (или) форматам в электронной форме, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов, а также документы, подтверждающие правильность ис-

числения и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов;

- проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК РФ;
- контролировать исполнение банками обязанностей, установленных НК РФ. Порядок контроля за исполнением банками обязанностей, установленных НК РФ, утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по согласованию с Центральным банком Российской Федерации;

- производить выемку документов у налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента при проведении налоговых проверок 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 и сборов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах;

- приостанавливать операции по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента в банках и налагать арест на имущество налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента в порядке, предусмотренном НК РФ;

- в порядке, предусмотренном ст. 92 НК РФ, осматривать любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества. Порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке утверждается Министерством финансов Российской Федерации;

- определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях, предусмотренных НК РФ;

- требовать от налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований;

- взыскивать недоимки, а также пени, проценты и штрафы в случаях и порядке, которые установлены НК РФ;

– требовать от банков документы, подтверждающие факт списания со счетов налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента и с корреспондентских счетов банков сумм налогов, сборов, пеней и штрафов и перечисления этих сумм в бюджетную систему Российской Федерации;

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

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

– заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности;

– предъявлять в суды общей юрисдикции, Верховный Суд Российской Федерации или арбитражные суды иски (заявления):

1) о взыскании недоимки, пеней и штрафов за налоговые правонарушения в случаях, предусмотренных НК РФ;

2) о возмещении ущерба, причиненного государству и (или) муниципальному образованию вследствие неправомерных действий банка по списанию денежных средств со счета налогоплательщика после получения решения налогового органа о приостановлении операций, в результате которых стало невозможным взыскание налоговым органом недоимки, задолженности по пеням, штрафам с налогоплательщика в порядке, предусмотренном НК РФ;

3) о досрочном расторжении договора об инвестиционном налоговом кредите.

Налоговые органы осуществляют также другие права в случаях, предусмотренных НК РФ.

Вышестоящие налоговые органы вправе отменять и изменять решения нижестоящих налоговых органов в случае несоответствия указанных решений законодательству о налогах и сборах.

Обязанности налоговых органов определены законодательством исходя из присущих им функций и необходимости соблюдения правил, установленных в законодательных и нормативно-правовых документах. В частности, налоговые органы обязаны соблюдать законодательство о налогах и сборах, осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативно-правовых актов, вести в установленном порядке учет налогоплательщиков, проводить разъяснительную работу по применению законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, бесплатно информировать налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, представлять формы установленной от-

четности и разъяснять порядок их заполнения, давать разъяснения о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, осуществлять возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ, соблюдать налоговую тайну, направлять налогоплательщику или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, – налоговое уведомление и требование об уплате налога и сбора.

За свои неправомерные действия налоговые органы несут ответственность в соответствии со ст. 35 НК РФ. Причиненные налогоплательщикам убытки возмещаются за счет средств федерального бюджета. Помимо этого вида ответственности, за свои неправомерные действия или бездействия должностные лица и работники налоговых органов несут и другие виды ответственности: административную, уголовную, имущественную.

Одной из приоритетных задач, стоящих перед российским государством и прежде всего перед исполнительной властью, является обеспечение правопорядка в сфере налоговых отношений, основанных на нормах налогового законодательства РФ. Они возникают между налогоплательщиками и действующими от имени государства налоговыми органами.

Контрольные вопросы

1. Назовите структуру налоговых органов РФ.
2. В чьем подчинении находится ФНС РФ?
3. Какие основные права имеют налоговые органы?
4. Какие основные задачи выполняют налоговые органы?
5. Кто вправе издавать нормативно-правовые акты в сфере налогообложения?

4. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

4.1. Сущность и формы проведения налогового контроля

Налоговый контроль – это важнейший элемент финансового контроля. Согласно ст. 82 НК РФ он представляет собой деятельность уполномоченных органов (в лице налоговых органов), связанную с контролем за соблюдением налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ.

Соответственно, налоговому контролю подлежат три субъекта:

- 1) налогоплательщики (плательщики налогов);

2) плательщики сборов;

3) налоговые агенты.

Налоговый контроль проводится исключительно должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции.

Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Объектом налогового контроля являются общественные отношения, возникающие в процессе взимания налогов и сборов.

Предметом налогового контроля является исполнение подконтрольными лицами налоговых обязанностей.

К налоговым обязанностям, составляющим предмет налогового контроля, относятся обязанности налогоплательщика и плательщика сборов, установленные в ст. 23 НК РФ, например:

- уплачивать законно установленные налоги;
- встать на учет в налоговых органах;
- вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах.

Основной обязанностью налоговых агентов является обязанность правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета Федерального казначейства (п. 3 ст. 24 НК РФ).

Налоговый контроль в соответствии с абз. 2 п. 1 ст. 82 НК РФ проводят должностные лица налогового органа. Контролирующим субъектом являются, таким образом, только налоговые органы. Что же касается таможенных органов, которые пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации, то контроль, который они осуществляют в отношении уплаты названных налогов, не является налоговым в смысле определения, данного в ст. 82 НК РФ.

Таможенные органы осуществляют контроль за уплатой налогов при перемещении товаров через таможенную границу в порядке и формах, предусмотренных таможенным законодательством.

Налоговый кодекс РФ предусматривает возможность привлечения к проведению выездных налоговых проверок органов внутренних дел (п. 1 ст. 36 НК РФ).

Основаниями для привлечения органов внутренних дел к мероприятиям налогового контроля являются:

– наличие у налогового органа данных, свидетельствующих о возможных нарушениях налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах и необходимости проверки указанных данных с участием специалистов-ревизоров и (или) сотрудников оперативных подразделений;

– назначение выездной налоговой проверки на основании материалов о нарушениях законодательства о налогах и сборах, направленных органами внутренних дел в налоговый орган, для принятия по ним решения в соответствии с п. 2 ст. 36 НК РФ;

– необходимость привлечения сотрудников органов внутренних дел в качестве специалистов для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля;

– необходимость содействия должностным лицам налогового органа, проводящим проверку, в случаях воспрепятствования их законной деятельности, а также обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья указанных лиц при исполнении ими должностных обязанностей.

Порядок взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при осуществлении выездных налоговых проверок установлен в инструкции «О порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок», утвержденной Приказом МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30.06.2009 г. (ред. от 12.11.2013 г.)

При осуществлении налогового контроля решаются задачи, от которых напрямую зависит наполнение государственной казны, а именно:

– обеспечение правильного, своевременного и полного внесения налогов и сборов в бюджет;

– привлечение нарушителей законодательства о налогах и сборах к ответственности и возмещение ущерба, причиняемого государству в результате неисполнения налоговых обязанностей;

– предупреждение нарушений законодательства о налогах и сборах.

При проведении налогового контроля для достижения баланса между соблюдением прав и законных интересов налогоплательщиков и исполнением фискальной функции государства в надлежащем объеме и порядке должностные лица налоговых органов должны исходить, прежде всего, из соблюдения следующих **принципов налогового контроля:**

1) законность проводимых мероприятий налогового контроля. Данный принцип означает, что налоговый контроль должен быть проведен строго в тех формах, теми методами и способами, которые определены в НК РФ. Проведение налогового контроля в иных формах, а также по основаниям и в порядке, не предусмотренными НК РФ, не допускается;

2) соблюдение правовой процедуры. Все мероприятия налогового контроля осуществляются в определенной НК РФ процессуальной форме, несоблюдение которой является основанием для отмены решений налоговых органов, вынесенных по результатам налогового контроля;

3) соблюдение налоговой тайны. Полученные в ходе осуществления мероприятий налогового контроля сведения о налогоплательщике не могут быть разглашены иначе, как на основаниях, предусмотренных НК РФ;

4) недопустимость причинения вреда при проведении мероприятий налогового контроля;

5) соблюдение установленных презумпций и прав налогоплательщика, уважение его личных прав и имущественных интересов при проведении мероприятий налогового контроля.

Налоговый контроль осуществляется в присущих ему формах и присущими ему методами. При этом НК РФ не проводит границу между формами, методами и способами налогового контроля. Налоговый контроль проводится посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ (абз. 2 п. 1 ст. 82 НК РФ).

Следуя же положениям науки о формах и методах финансового контроля, можно выделить следующие **формы налогового контроля**:

– *предварительный контроль*, осуществляемый до совершения финансово-хозяйственных операций. К предварительному налоговому контролю можно отнести дачу разъяснений по законодательству о налогах и сборах (ст. 34.2 НК РФ), информирование налогоплательщиков о счетах Федерального казначейства, предназначенных для перечисления налогов, составление актов сверок расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам (подп. 6 и 11 п. 1 ст. 32 НК РФ);

– *текущий (оперативный) контроль*, осуществляемый в процессе совершения финансово-хозяйственных операций;

– *последующий контроль*, в ходе которого осуществляется проверка совершенных за определенный период времени финансово-хозяйственных операций.

Контрольные вопросы

1. В чем сущность, формы и значение налогового контроля?
2. Что является объектом, а что предметом налогового контроля?
3. Перечислите принципы налогового контроля.
4. Назовите формы налогового контроля.

4.2. Учет и регистрация налогоплательщиков

К формам предварительного налогового контроля следует отнести учет и регистрацию налогоплательщиков.

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

Место нахождения юридического лица определяется местом его государственной регистрации. Государственная регистрация юридического лица осуществляется по месту нахождения его постоянно действующего исполнительного органа, а в случае отсутствия постоянно действующего исполнительного органа – по месту нахождения иного органа или лица, имеющего право действовать от имени юридического лица без доверенности.

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

Постановка на учет организации в налоговом органе по месту нахождения осуществляется на основании сведений, внесенных в Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ).

Идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) присваивается налоговым органом по месту жительства физического лица при постановке на учет физического лица или учете сведений о физическом лице.

Для физических лиц – иностранных граждан или лиц без гражданства, зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей и имеющих разрешение на временное проживание в Российской Федерации, адрес временного проживания приравнивается к адресу места жительства.

Постановка на учет физических лиц, зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей, в налоговом органе по месту их жительства осуществляется на основании сведений, содержащихся в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП).

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, расположенные на территории Российской Федерации, обязана встать на учет в налоговом органе по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения, если эта организация не состоит на учете в налоговом органе по месту нахождения этого обособленного подразделения по основаниям, предусмотренным НК РФ.

Министерство финансов Российской Федерации вправе определять особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков (приказ

МНС России от 16.04.2004 г. № САЭ-3-30/290@ (ред. от 19.09.2014 г.) «Об организации работы по налоговому администрированию крупнейших налогоплательщиков и утверждении критериев отнесения российских организаций – юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях»).

Особенности учета иностранных организаций и иностранных граждан устанавливаются Министерством финансов Российской Федерации (приказ Минфина РФ от 30.09.2010 г. № 117н «Об утверждении Особенности учета в налоговых органах иностранных организаций, не являющихся инвесторами по соглашению о разделе продукции или операторами соглашения», приказ Минфина РФ от 21.10.2010 г. № 129н «Об утверждении Особенности учета в налоговых органах физических лиц – иностранных граждан, не являющихся индивидуальными предпринимателями»).

Особенности учета налогоплательщиков при выполнении соглашений о разделе продукции определяются главой 26.4 НК РФ.

Налоговый орган, осуществивший постановку на учет вновь созданной организации или индивидуального предпринимателя, обязан выдать им свидетельство о постановке на учет в налоговом органе.

Каждому налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов, в том числе подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, и на всей территории Российской Федерации идентификационный номер налогоплательщика.

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

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

Порядок и условия присвоения, применения, и также изменения идентификационного номера налогоплательщика при постановке на учет, снятии с учета юридических и физических лиц разработаны в соответствии с положениями Налогового кодекса Российской Федерации.

Контрольные вопросы

1. В каком порядке налоговые органы осуществляют учет налогоплательщиков?
2. На кого возлагается обязанность подавать заявление о постановке на учет?
3. Что такое ИНН и меняется ли он в случае изменения места жительства или места нахождения?

4.3. Учет сведений и информации, получаемых налоговым органом от подконтрольных лиц, а так же органов, учреждений, организаций и должностных лиц

К формам текущего налогового контроля следует отнести учет сведений и информации, получаемых от подконтрольных лиц, а так же органов, учреждений, организаций и должностных лиц, обязанных сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом организаций и физических лиц.

Согласно ст. 85 НК РФ следующие **органы, учреждения, организации и должностные лица обязаны сообщать в налоговые органы сведения**, связанные с учетом организаций и физических лиц:

Органы юстиции, наделяющие нотариусов полномочиями, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения о физических лицах, назначенных на должность нотариуса, занимающегося частной практикой, или освобожденных от нее, в течение пяти дней со дня издания соответствующего приказа.

Адвокатские палаты субъектов Российской Федерации обязаны не позднее 10-го числа каждого месяца сообщать в налоговый орган по месту нахождения адвокатской палаты субъекта Российской Федерации сведения об адвокатах, внесенные в предшествующем месяце в реестр адвокатов субъекта Российской Федерации (в том числе сведения об избранной ими форме адвокатского образования) или исключенные из указанного реестра, а также о принятых за этот месяц решениях о приостановлении (возобновлении) статуса адвокатов.

Органы, осуществляющие регистрацию (миграционный учет) физических лиц по месту жительства (месту пребывания), регистрацию актов гражданского состояния физических лиц, органы опеки и попечительства обязаны сообщать соответственно о фактах регистрации физического лица по месту жительства, постановки на миграционный учет (снятия с миграционного учета) по месту пребывания иностранного работника, о фактах рождения и смерти физических лиц, о фактах заключения брака, расторжения брака, установления отцовства, о фактах установления и прекращения опеки и попечительства в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней после дня регистрации, постановки на миграционный учет (снятия с миграционного учета) указанных лиц или дня регистрации актов гражданского состояния физических лиц.

Органы, осуществляющие выдачу иностранным гражданам или лицам без гражданства разрешений на работу или патентов, обязаны сообщать сведения о постановке на миграционный учет по месту пребывания иностранных граждан или лиц без гражданства, которые не состоят на учете в налоговых органах и в отношении которых приняты к рассмотрению до-

кументы для оформления разрешения на работу или патента, в налоговые органы по месту своего нахождения не позднее дня, следующего за днем принятия указанных документов.

Дипломатические представительства и консульские учреждения Российской Федерации обязаны сообщать о зарегистрированных фактах рождения и смерти, заключения брака, расторжения брака, установления отцовства, установления и прекращения опеки и попечительства временно пребывающих за границей физических лиц, имеющих регистрацию по месту жительства (месту пребывания) в Российской Федерации, в налоговый орган по месту нахождения федерального органа исполнительной власти, осуществляющего функции по выработке и реализации государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере международных отношений Российской Федерации, в течение трех месяцев после регистрации указанных фактов.

Органы, осуществляющие кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и 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, а также ежегодно до 15 февраля представлять указанные сведения по состоянию на 1 января текущего года.

Органы опеки и попечительства обязаны сообщать об установлении опеки, попечительства и управлении имуществом в отношении физических лиц – собственников (владельцев) имущества, в том числе о передаче ребенка, являющегося собственником (владельцем) имущества, в приемную семью, а также о последующих изменениях, связанных с указанной опекой, попечительством, управлением имуществом, в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 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, если иное не предусмотрено НК РФ. 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 Российской Федерации на территории Российской Федерации, обязаны сообщать в налоговый орган по месту жительства гражданина следующие сведения:

1) о фактах первичной выдачи или замены документа, удостоверяющего личность гражданина Российской Федерации на территории Российской Федерации, и об изменениях персональных данных, содержащихся во вновь выданном документе, в течение пяти дней со дня выдачи нового документа;

2) о фактах подачи гражданином в эти органы заявления об утрате документа, удостоверяющего личность гражданина Российской Федерации на территории Российской Федерации, 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).

– Орган, уполномоченный вести реестр филиалов и представительств международных организаций и иностранных некоммерческих неправительственных организаций, обязан сообщать в налоговый орган по месту своего нахождения сведения о соответствующем внесении в указанный реестр (об изменениях, вносимых в реестр) в течение 10 дней со дня внесения сведений (изменений) в указанный реестр.

– Федеральное казначейство (иной орган, осуществляющий открытие и ведение лицевых счетов в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации) обязано сообщить об открытии (о закрытии, об изменении реквизитов) лицевого счета организации в налоговый орган по месту своего нахождения в электронной форме в течение трех дней со дня соответствующего события.

– Банк обязан сообщить в налоговый орган по месту своего нахождения информацию об открытии или о закрытии счета, вклада (депозита), об изменении реквизитов счета, вклада (депозита) организации, индивидуального предпринимателя, физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, о предоставлении права или прекращении права организации, индивидуального предпринимателя использовать корпора-

тивные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств, а также об изменении реквизитов корпоративного электронного средства платежа.

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

Контрольные вопросы

1. Какие сведения должны передавать в налоговые органы Адвокатские палаты субъектов Российской Федерации?

2. Какие сведения должны передавать в налоговые органы Банки?

3. Какие сведения в налоговые органы должны передавать органы, осуществляющие кадастровый учет?

4. Какие сведения в налоговые органы должны передавать органы, осуществляющие выдачу и замену документов, удостоверяющих личность гражданина Российской Федерации?

5. Какие сведения в налоговые органы должны передавать органы опеки и попечительства?

4.4. Получение и учет деклараций от налогоплательщиков (налоговых агентов)

К формам текущего налогового контроля также следует отнести получение и учет деклараций от налогоплательщиков (налоговых агентов).

Налоговая декларация представляет собой письменное заявление или заявление налогоплательщика, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

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

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

Не подлежат представлению в налоговые органы налоговые декларации (расчеты) по тем налогам, по которым налогоплательщики освобождены от обязанности по их уплате в связи с применением специальных налоговых режимов в части деятельности, осуществление которой влечет применение специальных налоговых режимов, либо имущества, используемого для осуществления такой деятельности.

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

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

Налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) по установленной форме на бумажном носителе или по установленным форматам в электронной форме вместе с документами, которые в соответствии с НК РФ должны прилагаться к налоговой декларации (расчету). Налогоплательщики вправе представить документы, которые в соответствии с НК РФ должны прилагаться к налоговой декларации (расчету), в электронной форме.

Налоговые декларации (расчеты) представляются в налоговый орган по месту учета налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) по установленным форматам в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота следующими категориями налогоплательщиков:

- налогоплательщиками, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек;
- вновь созданными (в том числе при реорганизации) организациями, численность работников которых превышает 100 человек;
- налогоплательщиками, для которых такая обязанность предусмотрена частью второй НК РФ применительно к конкретному налогу.

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

Налогоплательщики, в соответствии со ст. 83 НК РФ отнесенные к категории крупнейших, представляют все налоговые декларации (расчеты), которые они обязаны представлять в соответствии с НК РФ, в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков по установленным форматам в электронной форме, если иной порядок представления информации, отнесенной к государственной тайне, не предусмотрен законодательством Российской Федерации.

Бланки налоговых деклараций (расчетов) предоставляются налоговыми органами бесплатно.

Налоговая декларация (расчет) может быть представлена налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговый орган лично или через представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения, передана в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика.

Налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации (расчета), представленной налогоплательщиком (плательщиком сборов, налоговым агентом) по установленной форме (установленному формату), и обязан проставить по просьбе налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) на копии налоговой декларации (копии расчета) отметку о принятии и дату ее получения при получении налоговой декларации (расчета) на бумажном носителе либо передать налогоплательщику

(плательщику сбора, налоговому агенту) квитанцию о приеме в электронной форме – при получении налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика.

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

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

Формы и порядок заполнения форм налоговых деклараций (расчетов), а также форматы и порядок представления налоговых деклараций (расчетов) и прилагаемых к ним документов в соответствии с НК РФ в электронной форме утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации.

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

- 1) вида документа: первичный (корректирующий);
- 2) наименования налогового органа;
- 3) места нахождения организации (ее обособленного подразделения) или места жительства физического лица;
- 4) фамилии, имени, отчества физического лица или полного наименования организации (ее обособленного подразделения);
- 5) номера контактного телефона налогоплательщика;
- 6) сведений, подлежащих включению в налоговую декларацию в соответствии с главой 21 НК РФ.

Особенности представления налоговых деклараций при выполнении соглашений о разделе продукции определяются главой 26.4 НК РФ.

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

Особенности представления в налоговый орган налоговой декларации консолидированной группы налогоплательщиков определяются главой 25 НК РФ.

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик обязан внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в порядке, установленном НК РФ.

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик вправе внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в порядке, установленном НК РФ. При этом уточненная налоговая декларация, представленная после истечения установленного срока подачи декларации, не считается представленной с нарушением срока.

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

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

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

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

- представления уточненной налоговой декларации после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой не были обнаружены неотражение или неполнота отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога.

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

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

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

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

Контрольные вопросы

1. Дайте понятие декларации. В каких случаях и кем она подается?
2. Что такое расчет авансового платежа? В каких случаях он предоставляется?
3. Кто утверждает форму налоговой декларации?
4. В каких случаях подается уточненная декларация? Каковы правила ее предоставления?
5. В каких случаях налоговый орган вправе не принять декларацию?
6. Кто предоставляет сведения о среднесписочной численности работников? В какой срок?

4.5. Налоговый мониторинг

К формам текущего контроля налогового контроля можно отнести налоговый мониторинг.

Предметами налогового мониторинга являются правильность исчисления, полнота и своевременность уплаты (перечисления) налогов и сборов, обязанность по уплате (перечислению) которых в соответствии с НК РФ возложена на налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) – организацию (далее в настоящем разделе – организация).

Налоговый мониторинг проводится налоговым органом на основании решения о проведении налогового мониторинга.

Организация вправе обратиться в налоговый орган с заявлением о проведении налогового мониторинга при одновременном соблюдении следующих условий:

– совокупная сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, подлежащих уплате в бюджетную систему Российской Федерации за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, без учета налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, составляет не менее 300 млн р.;

– суммарный объем полученных доходов по данным годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, составляет не менее 3 млрд р.;

– совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организации на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, составляет не менее 3 млрд р.

Периодом, за который проводится налоговый мониторинг, является календарный год, следующий за годом, в котором организация представила в налоговый орган заявление о проведении налогового мониторинга.

Проведение налогового мониторинга начинается с 1 января года, за который проводится налоговый мониторинг, и оканчивается 1 октября года, следующего за периодом, за который проводился налоговый мониторинг.

В регламенте информационного взаимодействия отражается порядок представления налоговому органу документов (информации), служащих основаниями для исчисления (удержания), уплаты (перечисления) налогов и сборов в электронной форме, и (или) доступа к информационным системам организации, в которых содержатся указанные документы (информация), по выбору организации. Также в регламенте информационного взаимодействия указывается порядок ознакомления налогового органа с подлинниками таких документов в случае необходимости.

Контрольные вопросы

1. Что такое налоговый мониторинг? Каково его значение?
2. При каких условиях и кому налоговый орган проводит налоговый мониторинг?
3. Каков порядок и сроки проведения налогового мониторинга?

4.6. Налоговые проверки, порядок их проведения и применяемые меры

Основной формой последующего налогового контроля являются налоговые проверки.

В настоящее время существуют следующие виды налоговых проверок, которые используются налоговыми органами для контроля за своевременной и полной уплатой налогов: камеральная и выездная.

И камеральную, и выездную налоговую проверку можно представить в виде непрерывного процесса, заключающего в себе последовательно сменяющие друг друга стадии:

- 1) первая стадия – назначение налоговой проверки;
- 2) вторая стадия – проведение налоговой проверки;
- 3) третья стадия – оформление результатов налоговой проверки.

Сравнительный анализ камеральных и выездных налоговых проверок может быть проведен по следующим критериям:

- по предмету и задачам проверок;
- по срокам их проведения;
- по периоду деятельности налогоплательщика, охватываемому проверкой;
- по порядку назначения проверок;
- по возможности истребования документов и проведения других мероприятий налогового контроля в ходе осуществления проверок;
- по порядку оформления результатов проверок.

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. Предметом камеральной налоговой проверки является проверка правильности заполнения налоговых деклараций (расчетов), а задачей – выявление ошибок в представленных декларациях (расчетах) и противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах и документах, имеющихся у налоговых органов, выявление нарушений сроков представления налоговых деклараций (расчетов).

Камеральная налоговая проверка проводится в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) и документов, которые должны прилагаться к налоговой декларации (расчету) уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без специального решения руководителя налогового органа. Таким образом, камеральной проверкой может быть охвачен только период деятельности налогоплательщика, который

отражен в представляемых в налоговый орган декларациях (расчетах) и иных документах.

При выявлении в ходе камеральной проверки ошибок в представленных декларациях (расчетах) и противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах и документах, имеющихся у налоговых органов, налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о выявленных ошибках и противоречиях и потребовать представить пояснения или внести исправления в декларации и иные документы. Налогоплательщик в течение пяти дней представляет пояснения или вносит соответствующие исправления. Кроме того, налогоплательщик вправе обоснование своих пояснений представить документы, например выписки из регистров налогового или бухгалтерского учета, подтверждающие достоверность сведений, внесенных в декларации (расчеты).

Налоговым органам предоставлено право истребовать у налогоплательщика документы, представление которых вместе с декларацией (расчетом) предусмотрено НК РФ, а также документы, подтверждающие право на налоговые льготы.

Если в ходе камеральной проверки будет установлен факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, должностные лица налогового органа составляют акт проверки в порядке, предусмотренном ст. 100 НК РФ.

Внешним отличием выездной налоговой проверки от камеральной проверки является то, что **выездная налоговая проверка** проводится по общему правилу на территории (в помещении) налогоплательщика. Предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов и сборов. Задачами выездной налоговой проверки является выявление нарушений порядка и сроков уплаты налогов и сборов, выявление нарушений правил ведения учета доходов и расходов, объектов налогообложения.

Выездная налоговая проверка может проводиться как в отношении собственно налогоплательщика, так и в отношении филиала или представительства по вопросам уплаты региональных и местных налогов (п. 7 ст. 89 НК РФ). Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа по месту нахождения организации, по месту жительства физического лица, по месту нахождения обособленного подразделения налогоплательщика, по месту постановки на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика (п. 2 ст. 89 НК РФ).

В случае если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может быть проведена по месту нахождения налогового органа.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам. В ходе выездной налоговой проверки налоговые органы вправе проверять деятельность филиалов и представительств.

В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период, а также проводить более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года. Независимо от времени проведения и предмета предшествующей проверки может проводиться только выездная налоговая проверка в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика.

Ограничение, касающееся количества выездных проверок, проводимых в течение календарного года, может быть преодолено путем принятия руководителем ФНС России решения о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх установленных ограничений.

При определении количества выездных налоговых проверок налогоплательщика не учитывается количество проведенных самостоятельных выездных налоговых проверок его филиалов и представительств.

Налоговый орган, проводящий самостоятельную выездную проверку филиалов и представительств, не вправе проводить в отношении филиала или представительства две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период. Налоговый орган не вправе проводить в отношении одного филиала или представительства налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение одного календарного года.

Началом срока выездной проверки является день вынесения решения о назначении проверки. Срок проведения выездной проверки не может превышать двух месяцев. При проведении самостоятельной выездной налоговой проверки филиала или представительства налогоплательщика срок проверки не может превышать один месяц. ФНС России в соответствии с п. 6 ст. 89 НК РФ установила основания и порядок продления срока проведения проверки до четырех месяцев, а также исключительные основания для продления срока проведения выездной проверки до шести месяцев.

Основаниями продления срока проведения выездной налоговой проверки до четырех и (или) шести месяцев могут являться:

– проведение проверок налогоплательщика, отнесенного к категории крупнейших;

– получение в ходе проведения проверки информации от правоохранительных, контролирующих органов либо из иных источников, свидетельствующей о наличии у налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента нарушений законодательства о налогах и сборах и требующей дополнительной проверки;

– наличие форсмажорных обстоятельств (затопление, наводнение, пожар и т.п.) на территории, где проводится проверка;

– проведение проверок организаций, имеющих в своем составе несколько обособленных подразделений;

– непредставление налогоплательщиком, плательщиком сбора, налоговым агентом в срок, установленный в соответствии с п. 3 ст. 93 НК РФ, документов, необходимых для проведения выездной налоговой проверки;

– иные обстоятельства.

Необходимость и сроки продления выездной налоговой проверки определяются исходя из длительности проверяемого периода, объемов проверяемых и анализируемых документов, количества налогов и сборов, по которым назначена проверка, количества осуществляемых проверяемым лицом видов деятельности, разветвленности организационно-хозяйственной структуры проверяемого лица, сложности технологических процессов и других обстоятельств.

Продление срока проведения выездной налоговой проверки осуществляется решением вышестоящего налогового органа на основании мотивированного запроса налогового органа, проводящего проверку.

Проведение выездной проверки может быть приостановлено по основаниям, исчерпывающий перечень которых установлен п. 9 ст. 89 НК РФ. К таковым относятся:

– истребование документов (информации) согласно ст. 93.1 НК РФ;

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

– проведение экспертиз;

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

Приостановление и возобновление выездной налоговой проверки оформляются решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, проводящего указанную проверку.

Выездная налоговая проверка может быть приостановлена не более чем на шесть месяцев. Если в течение этого срока не удалось получить информацию от иностранных государственных органов в рамках международных договоров РФ, срок приостановления проверки может быть увеличен на три месяца.

При приостановлении выездной проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию у налогоплательщика документов, а также действия на территории налогоплательщика, связанные с проверкой. На время приостановления проведения выездной проверки налогоплательщику возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением полученных в ходе выемки.

Повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика проводится независимо от времени проведения предыдущей проверки по тем же налогам и за тот же период в следующем порядке:

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

– налоговым органом, ранее проводившим проверку, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) – в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. В рамках этой повторной выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация.

Доступ на территорию или в помещение налогоплательщика лиц, непосредственно проводящих налоговую проверку, осуществляется при предъявлении ими служебных удостоверений и решения руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки.

При воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на указанные территории или в помещения руководителем проверяющей группы 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.

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.

При проведении выездной налоговой проверки на налогоплательщика возлагается обязанность ознакомить проверяющих лиц с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов.

Должностное лицо налогового органа, проводящее выездную налоговую проверку, вправе истребовать у налогоплательщика необходимые для проверки документы (п. 12 ст. 89 НК РФ). Истребование у налогоплательщика документов осуществляется посредством вручения налогоплательщику или его представителю требования о представлении документов (п. 1 ст. 93 НК РФ).

Налогоплательщик обязан представить истребуемые документы в течение 10 дней (20 дней – при налоговой проверке консолидированной

группы налогоплательщиков) со дня вручения ему соответствующего требования в виде заверенных проверяемым лицом копий. Документы организации-налогоплательщика должны быть заверены подписью руководителя или иного уполномоченного лица и печатью этой организации. Должностные лица налогового органа не вправе требовать представление налогоплательщиком нотариально удостоверенных копий, если такое требование не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

При отсутствии возможности предоставить истребуемые документы в установленный срок налогоплательщик письменно уведомляет проверяющих лиц о невозможности представления документов в указанные сроки с указанием причин, по которым истребуемые документы не могут быть представлены, и о сроках, в течение которых проверяемое лицо может их представить. Такое уведомление налогоплательщик должен сделать в течение дня, следующего за днем получения требования о представлении документов.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа, проводящего проверку, рассматривает уведомление налогоплательщика о невозможности в установленный срок представить истребуемые документы в течение двух дней со дня его получения и принимает решение о продлении сроков представления документов или об отказе в продлении сроков представления документов (п. 3 ст. 93 НК).

Непредставление в установленный срок истребуемых документов признается налоговым правонарушением, ответственность за которое наступает в соответствии со ст. 126 НК РФ.

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

При проведении налоговой проверки должностное лицо налогового органа вправе истребовать документы и информацию, касающиеся деятельности налогоплательщика, у контрагентов и иных лиц, располагающих необходимыми документами и информацией (ст. 93.1 НК РФ).

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). Налоговый орган вправе продлить срок для представления документов (информации) по письменному ходатайству лица, у которого они истребованы (п. 5 ст. 93.1 НК РФ).

Непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в отказе организации представить имеющиеся у нее доку-

менты, предусмотренные НК РФ, влечет ответственность по ст. 126 НК РФ в виде штрафа в размере 10 000 р.

Аналогичным образом проводится истребование документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика, при вынесении на этапе рассмотрения материалов налоговой проверки руководителем (заместителем руководителя) налогового органа решения о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

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 о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Выемка документов и предметов производится должностным лицом налогового органа, проводящим налоговую проверку на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, проводящего выездную налоговую проверку:

– при наличии у осуществляющих выездную налоговую проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении налоговых правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены (п. 14 ст. 89 НК РФ);

– в случае необоснованного отказа проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставления указанных документов в установленные сроки (п. 4 ст. 93 НК РФ).

Следовательно, в постановлении о производстве выемки должно быть указано, на каком основании и в ходе какой налоговой проверки документы подлежат изъятию.

Выемке подлежат не только документы (информация) о налогоплательщике, но и предметы, относящиеся к предмету налоговой проверки: товарные остатки, запасы и прочие материальные ценности. Документы и предметы, не относящиеся к предмету налоговой проверки, выемке не подлежат, т.е. документы, подлежащие изъятию, должны относиться к проверяемому периоду и к тем налогам, по которым проходит налоговая проверка.

Подлинники документов изымаются только при наличии одного из следующих обстоятельств:

– копий документов недостаточно для производства мероприятий налогового контроля;

– у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены.

Отсутствие в постановлении налогового органа должного обоснования (мотивов) для производства выемки оригиналов документов рассматривается некоторыми судами как основание для признания такого постановления недействительным.

При изъятии подлинников 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.

Выемка документов или предметов производится с соблюдением процессуальной формы, установленной ст. 94 НК РФ. Условием, обеспечивающим соблюдение должной правовой процедуры производства выемки, является присутствие понятых и лиц, у которых она производится.

Выемка не может производиться в ночное время.

Должностное лицо налогового органа до начала выемки обязано предъявить постановление о производстве выемки и разъяснить присутствующим лицам их права и обязанности, а также предложить добровольно выдать документы и предметы, выемка которых производится.

В случае отказа выдать документы и предметы добровольно выемка производится принудительно. При вскрытии помещений или иных мест, где могут находиться подлежащие выемке документы и предметы, должностное лицо налогового органа должно избегать причинения не вызываемых необходимостью повреждений запоров, дверей и других предметов.

Произведенные в ходе выемки процессуальные действия отражаются в протоколе. Изъятые документы и предметы перечисляются и описываются в протоколе выемки либо в прилагаемых к нему описях с указанием признаков, позволяющих точно идентифицировать изъятые документы и предметы.

Копия протокола о выемке документов и предметов вручается под расписку или высылается лицу, у которого эти документы и предметы были изъяты.

К числу основных прав налоговых органов относится право осматривать любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения, независимо от места их нахождения, производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества (подп. 6 п.1 ст. 31 НК РФ).

Производство осмотра регламентировано ст. 92 НК РФ и может осуществляться как в ходе выездной налоговой проверки, так и за ее рамками. За пределами выездной налоговой проверки допускается осмотр документов и предметов, полученных ранее при осуществлении мероприятий

налогового контроля, например в ходе выемки, а также других предметов и объектов с согласия их владельцев.

Осмотр производится в присутствии понятых. При проведении осмотра вправе участвовать лицо, в отношении которого осуществляется выездная налоговая проверка, или его представитель, а также специалисты. НК РФ не раскрывает права владельца предметов, подлежащих осмотру вне рамок налоговой проверки. Полагаем, что владелец осматриваемых предметов также вправе участвовать при производстве осмотра.

При осмотре в необходимых случаях производятся фото- и кино-съемка, видеозапись, снимаются копии с документов, производятся другие действия.

Производство осмотра оформляется протоколом.

НК РФ не уделяет должного внимания *правовому регулированию процедуры инвентаризации имущества*, принадлежащего налогоплательщику, уполномочивая осуществить такое регулирование Минфин России. В настоящее время действует порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке, утвержденный Приказом Минфина России № 20н и МНС России № ГБ-3-04/39 от 10 марта 1999 г.

Согласно названному нормативному правовому акту инвентаризация может проводиться только при проведении выездной налоговой проверки на основании распоряжения о проведении инвентаризации, принимаемого руководителем налогового органа (его заместителем). 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.

Может быть произведена инвентаризация любого имущества налогоплательщика независимо от его местонахождения: основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений, производственных запасов, готовой продукции, товаров, прочих запасов, денежных средств, кредиторской задолженности и иных финансовых активов.

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

Экспертиза назначается в том случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. Одним из видов экспертизы является оценка стоимости (стоимостная экспертиза) товаров, работ, услуг.

Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Вопросы,

поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта.

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.

В качестве эксперта привлекается лицо, обладающее специальными познаниями в науке, технике, искусстве, ремесле. Эксперт привлекается на договорной основе. Расходы на проведение экспертизы осуществляются за счет средств федерального бюджета.

Эксперт вправе:

- знакомиться с материалами проверки, относящимися к предмету экспертизы;
- заявлять ходатайство о представлении ему дополнительных материалов, необходимых для проведения экспертизы;
- отказаться от дачи заключения, если представленные ему материалы являются недостаточными или если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы.

Для проведения налогового контроля налоговые органы вправе *привлекать также специалистов* и переводчиков и вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля (подп. 11, 12 п. 1 ст. 31 НК РФ).

Для помощи при расчетах и проверке первичной бухгалтерской документации, для помощи в осуществлении инвентаризации технически сложных товаров может быть приглашен на договорной основе специалист. Специалистом может быть любое лицо, не заинтересованное в исходе дела, обладающее необходимыми знаниями и навыками. Специалист в последующем может быть опрошен как свидетель.

Переводчик привлекается к проведению мероприятий налогового контроля в случаях, когда необходимо осуществить перевод документов, представленных налогоплательщиком, с иностранного языка. Переводчиком является также лицо, понимающее знаки немого или глухого физического лица.

Переводчиком, таким образом, является лицо, обладающее знаниями соответствующего языка, не заинтересованное в исходе дела.

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. Ответственность переводчика по характеру и тяжести наказания практически равна ответственности эксперта.

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 должны быть объективизированы в материалах налоговой проверки путем занесения 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.

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.

Понятые вызываются для удостоверения факта совершения каких-либо процессуальных действий в количестве не менее двух человек. В качестве понятых могут быть вызваны любые не заинтересованные в исходе дела физические лица. Понятые удостоверяют в протоколе факт, содержание и результаты действий, производившихся в их присутствии. При этом следует понимать, что обычная практика совершения процессуальных действий и последующий вызов случайных лиц в качестве понятых является грубейшим нарушением положений ст. 98 НК РФ, регламентирующей участие понятых в мероприятиях налогового контроля. Они вправе делать по поводу произведенных действий замечания, которые подлежат внесению в протокол.

В случае необходимости понятые могут быть опрошены по указанным обстоятельствам в качестве свидетелей.

При рассмотрении порядка производства отдельных мероприятий налогового контроля была отмечена необходимость составления в ряде случаев протоколов, задачей которых является фиксация проводимых налоговыми органами действий. *Протокол* является строго формальным документом, требования к составлению которого установлены ст. 99 НК

РФ. Протокол должен быть прочитан всеми присутствовавшими при производстве действий или участвовавшими в таковых, подписан должностными лицами, составившими его, и всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении. Все материалы, выполненные при производстве действия (фотографические снимки и негативы, киноленты, видеозаписи и другие материалы), приобщаются к протоколу

По окончании выездной налоговой проверки проверяющий составляет справку о проведенной проверке с указанием предмета и срока ее проведения. 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 случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе проведения камеральной налоговой проверки должностными лицами налогового органа, проводящими указанную проверку, должен быть составлен акт налоговой проверки по установленной форме в течение 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки.

По результатам выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков в течение трех 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 указываются:

- документально подтвержденные факты налоговых правонарушений;
- содержание проверки (со ссылкой на соответствующие бухгалтерские документы и проводки);
- выводы и предложения по устранению выявленных нарушений и ответственность за них (со ссылками на статьи НК РФ).

Акт налоговой проверки в течение пяти дней с даты его составления 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), если иное не предусмотрено НК РФ.

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 после даты отправки заказного письма.

При проведении налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков акт налоговой проверки в течение 10 дней с даты его составления вручается ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков в порядке, установленном НК РФ.

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 одного 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. Письменные возражения по акту налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков представляются ответственным участником этой группы в течение 30 дней со дня получения указанного акта.

Акт налоговой проверки, другие материалы налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля, в ходе которых были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения по указанному акту должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку, и решение по ним должно быть принято в течение 10 дней со дня истечения одного месяца с момента получения проверяемым акта. Указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц.

Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, извещается о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки и вправе участвовать в процессе рассмотрения материалов указанной проверки лично и (или) через своего представителя.

При рассмотрении материалов налоговой проверки ведется протокол.

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит одно из решений:

– о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;

– об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

При этом в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение правонарушения могут быть указаны суммы недоимки и пени, подлежащие уплате по результатам проверки, так как недоимка и пеня не являются мерой ответственности. Например, к штрафу за несвоевременную уплату налога в связи и истечением сроков давности лицо может быть

не привлечено к ответственности, но это не освобождает его от исполнения обязанности по уплате налога (недоимки) и уплате компенсационного обеспечительного платежа (пени).

Указанные решения вступают в силу по истечении одного месяца со дня вручения лицу, в отношении которого было вынесено соответствующее решение (его представителю либо ответственному участнику консолидированной группы), если проверяемым лицом не подана апелляционная жалоба в вышестоящий в порядке подчиненности налоговый орган.

Указанное решение в течение пяти дней со дня его вынесения должно быть вручено лицу, в отношении которого оно было вынесено (его представителю), под расписку или передано иным способом, свидетельствующим о дате получения решения этим лицом (его представителем). В случае если указанное решение невозможно вручить или передать иным способом, свидетельствующим о дате его получения, оно направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица. В случае направления решения по почте заказным письмом датой его вручения считается шестой день со дня отправки заказного письма.

После вынесения одного из решений руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе принять обеспечительные меры, направленные на обеспечение возможности исполнения указанного решения, если есть достаточные основания полагать, что непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение такого решения и (или) взыскание недоимки, пеней и штрафов, указанных в решении, о чем выносится соответствующее решение, вступающее в силу со дня его вынесения и действующее до дня исполнения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо до дня отмены вынесенного решения вышестоящим налоговым органом или судом.

Обеспечительными мерами могут быть:

- 1) запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа;
- 2) приостановление операций по счетам в банке.

По просьбе лица, в отношении которого было вынесено решение о принятии обеспечительных мер, налоговый орган вправе заменить обеспечительные меры на банковскую гарантию, залог или поручительство.

Копия решения о принятии обеспечительных мер и копия решения об отмене обеспечительных мер в течение пяти дней после дня его вынесения вручаются лицу, в отношении которого вынесено указанное решение, либо его представителю под расписку или передаются иным спосо-

бом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком соответствующего решения.

Несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных НК РФ, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

По выявленным налоговым органом нарушениям, за которые физические лица или должностные лица организаций подлежат привлечению к административной ответственности, уполномоченное должностное лицо налогового органа, проводившее проверку, составляет протокол об административном правонарушении в пределах своей компетенции. Рассмотрение дел об этих правонарушениях и применение административных наказаний в отношении физических лиц и должностных лиц организаций, виновных в их совершении, производятся в соответствии с законодательством об административных правонарушениях.

В случае если налоговый орган, вынесший решение о привлечении налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) – физического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, *направил материалы в следственные органы*, то не позднее дня, следующего за днем направления материалов, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа обязан вынести решение о приостановлении исполнения принятых в отношении этого физического лица решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решения о взыскании соответствующего налога (сбора), пеней, штрафа.

При этом течение сроков взыскания приостанавливается на период приостановления исполнения решения о взыскании соответствующего налога (сбора), пеней, штрафа.

В случае если по итогам рассмотрения материалов будет вынесено постановление об отказе в возбуждении уголовного дела или постановление о прекращении уголовного дела, а также если по соответствующему уголовному делу будет вынесен оправдательный приговор, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа не позднее дня, следующего за днем получения уведомления об этих фактах от следственных органов, выносит решение о возобновлении исполнения принятых в отношении этого физического лица решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решения о взыскании соответствующего налога (сбора), пеней,

В случае если действие (бездействие) налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) – физического лица, послужившее основанием для привлечения его к ответственности за совершение налогового правонарушения, стало основанием для вынесения обвинительного приговора в отношении данного физического лица, налоговый орган отменяет вынесенное решение в части привлечения налогоплательщика (плательщи-

ка сбора, налогового агента) – физического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Следственные органы, получившие от налоговых органов материалы, обязаны направлять в налоговые органы уведомления о результатах рассмотрения этих материалов не позднее дня, следующего за днем принятия соответствующего решения.

В случае обжалования решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в апелляционном порядке, т.е. в вышестоящий в порядке подчиненности налоговый орган, такое решение вступает в силу в части, не отмененной вышестоящим налоговым органом, и в необжалованной части со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения по апелляционной жалобе.

На основании вступившего в силу решения лицу, в отношении которого вынесено решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения налогоплательщику (ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков) в течение 20 дней с даты вступления в силу соответствующего решения направляется требование об уплате налога (сбора), соответствующих пеней, а также штрафа в случае привлечения этого лица к ответственности за налоговое правонарушение. Требование должно быть исполнено в течение восьми рабочих дней с даты получения указанного требования, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом требовании.

В случае его невыполнения в указанный срок взыскание производится принудительно в порядке, предусмотренном НК РФ.

Контрольные вопросы

1. В чем состоят особенности камеральной налоговой проверки?
2. Как назначается и в каком порядке проводится выездная налоговая проверка?
3. Назовите отличия камеральной и выездной налоговых проверок.
4. В каких случаях и кто вправе назначать повторную выездную проверку? Что считается датой окончания проверки?
5. Назовите сроки проведения выездной налоговой проверки и основания для ее продления.
6. У кого и в каком порядке налоговый орган вправе истребовать документы?

7. Когда и в каком порядке проводится выемка документов и предметов?
8. Как и в связи с чем проводится осмотр помещений?
9. В каких случаях и как привлекается эксперт? Каковы его права и обязанности?
10. Когда и в каком порядке привлекается переводчик и специалист?
11. Кто и в каком порядке может быть опрошен в качестве свидетеля?
12. Кто такие понятые? В каких случаях они привлекаются?
13. В какой срок налоговым органом составляется акт налоговой проверки? В каком порядке можно подать возражение на этот акт?
14. Какие решения принимаются налоговыми органами по результатам налоговой проверки?

5. НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИХ СОВЕРШЕНИЕ

5.1. Понятие и элементы налогового правонарушения

Основным нормативно-правовым актом, регламентирующим вопросы, связанные с налоговыми правонарушениями, является НК РФ. Налоговым правонарушением и ответственности за их совершение посвящен VI раздел НК РФ.

НК РФ является не единственным источником, в котором закреплена ответственность за совершение налогового правонарушения. Объективно существующая дифференциация в проявлениях и последствиях противоправных действий (бездействий) в налоговой сфере повлекла их разделение на налоговые преступления, за которые предусмотрена уголовная ответственность, и налоговые правонарушения, влекущие административную ответственность. Регламентирование различных видов ответственности за совершение противоправных деяний объясняется их разнообразным характером.

Противоправность деяния и наличие санкции за данное деяние являются обязательными признаками налогового правонарушения, которые образуют его состав.

Налоговым правонарушением признается 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.

То есть налоговым правонарушением признается действие (бездействие) при одновременном наличии четырех элементов: объекта, объективной стороны, субъекта, субъективной стороны.

Объект налогового правонарушения – урегулированные и защищенные законом блага и ценности, которым наносится вред противоправными действиями (бездействиями). Его составные части:

- установленный законом порядок исчисления и уплаты налогов и сборов;
- порядок учета налогоплательщиков;
- порядок составления налоговой отчетности.

Объективная сторона налогового правонарушения – противоправное действие (бездействие) субъекта правонарушения, за которое нормами НК установлена ответственность.

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

Субъект налогового правонарушения – лица, совершившие правонарушение, ответственность за которое предусмотрена НК РФ. Ими могут быть организации и физические лица, достигшие 16-летнего возраста. Должностные лица не несут налоговую ответственность, а в случае их виновных действий они подлежат административной, уголовной либо дисциплинарной ответственности.

К налоговой ответственности могут быть привлечены:

- налогоплательщик, плательщик сборов, налоговый агент;
- лица, способствующие осуществлению налогового контроля: эксперт, переводчик, специалист, органы, учреждения, организации, обязанные сообщать в налоговые органы сведения.

5.2. Общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения

Привлечение виновного лица к ответственности не освобождает его от обязанности уплатить причитающуюся сумму налога.

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

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

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

Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового пра-

вонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустрашимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица (принцип презумпции невиновности налогоплательщика закреплен в п. 6 ст. 108 НК РФ).

Если вина налогоплательщика не доказана, то санкции не могут применяться к налогоплательщику.

5.3. Санкции за совершение налогового правонарушения и их применение

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

В соответствии с п. 1 ст. 114 НК РФ мерой ответственности за совершение правонарушения является налоговая санкция, которая имеет и превентивное значение – предотвращение повторного совершения плательщиком налогового правонарушения. После вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в случаях, когда внесудебный порядок взыскания налоговых санкций не допускается, налоговый орган обращается с иском в суд о взыскании с этого лица, привлекаемого к ответственности, налоговой санкции.

Налоговые санкции взыскиваются аналогично с недоимки и пени.

Поскольку налоговые правонарушения, совершенные умышленно, представляют собой большую общественную опасность, именно за них в НК РФ установлены увеличенные размеры взысканий. Например, в силу ст. 122 НК РФ неуплата или неполная уплата налога в результате занижения налоговой базы или неправильного исчисления сумм налога по итогам налогового периода, выявленная при выездной налоговой проверке, влекут взыскание штрафа в размере 20 % неуплаченной суммы налога. При этом за те же действия, совершенные умышленно, штраф взыскивается в размере 40 % неуплаченной суммы налога.

Если в ходе камеральной или выездной налоговой проверки налоговые органы выявят налоговые правонарушения, то будет принято решение о привлечении налогоплательщика к ответственности. Если будет установлен умысел в налоговых правонарушениях, то финансовая ответственность за налоговые правонарушения будет более жесткая.

Обстоятельства, исключаящие вину

Помимо форм вины существуют обстоятельства, исключаящие вину лица в совершении налогового правонарушения. В ст.ст. 111, 112 НК РФ приведены обстоятельства, исключаящие, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

Обстоятельства, исключаящие вину лица в совершении налогового правонарушения:

- возникшие вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств;
- если лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния;
- использование налогоплательщиком письменных разъяснений по вопросам законодательства о налогах и сборах подготовленных финансовым органом.

Указанный перечень обстоятельств является открытым. Это означает, что суды и налоговые органы на свое усмотрение могут признать то или иное обстоятельство смягчающим со всеми закрепленными в Кодексе последствиями.

Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

- отсутствие события налогового правонарушения;
- отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;
- совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния шестнадцатилетнего возраста;
- истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

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

Обстоятельства, смягчающие ответственность (совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств):

- совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения;
- в силу материальной, служебной или иной зависимости.

В НК РФ определено, что наличие хотя бы одного обстоятельства, смягчающего ответственность, влечет снижение размера налоговой санкции не менее чем в два раза. В п. 3 ст. 114 НК РФ представлен лишь минимальный предел снижения налоговой санкции, следовательно, суд и налоговый орган по результатам оценки соответствующих обстоятельств, например количества смягчающих обстоятельств, личности налогоплательщика или его материального положения, вправе уменьшить размер взыскания и более чем в два раза. Также в НК РФ прописаны отягчающие обстоятельства, при наличии которых ответственность за налоговое правонарушение должна быть увеличена.

Плательщик считается привлеченным к налоговой ответственности в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции. Совершение в этот промежуток времени аналогичного правонарушения будет являться отягчающим обстоятельством и основанием для увеличения штрафа на 100 %.

Согласно п. 2 ст. 108 НК РФ никто не может быть дважды привлечен к ответственности за совершение одного и того же правонарушения. В соответствии с п. 8 ст. 101 НК РФ в решении инспекции о привлечении лица к налоговой ответственности должны быть изложены обстоятельства совершенного правонарушения и приведены ссылки на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства. Неисполнение налоговым органом данного требования означает недоказанность наличия события налогового правонарушения в действиях плательщика.

Срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения составляет три года, по истечении которых налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности за его совершение.

Срок, в течение которого может быть взыскана налоговая санкция, исчисляется с даты составления акта налоговой проверки (камеральной или выездной), а не с даты вынесения решения по ее результату. Данный срок является пресекательным, т.е. не подлежащим восстановлению. В случае его пропуска суд отказывает в удовлетворении требований налогового органа.

Контрольные вопросы

1. Дайте понятие санкции и назовите элементы налогового правонарушения.
2. Что признается налоговым правонарушением?
3. Что такое объект и объективная сторона правонарушения?
4. Что такое субъективная сторона правонарушения? Кто является субъектом правонарушения?
5. Назовите обстоятельства, исключаящие вину.
6. Назовите обстоятельства, смягчающие ответственность.
7. Каков срок давности привлечения к ответственности и каково последствие его истечения?

5.4. Виды налоговых правонарушений

Виды налоговых правонарушений, за которые НК РФ предусмотрена ответственность, изложены в гл. 16 НК РФ и предусматривают 19 составов налоговых правонарушений.

Законодательством установлена обязанность налогоплательщиков по постановке на учет в налоговых органах по месту своего нахождения (по месту жительства, если речь идет о физических лицах, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица), по месту нахождения обособленных подразделений, а также по месту нахождения принадлежащих налогоплательщику недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению (ст. 83 НК РФ).

Нарушение налогоплательщиком установленного НК РФ срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 10 000 р. А ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 10 % от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 40 000 р. (ст. 116 НК РФ).

Непредставление в установленный срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5 % от не уплаченной в установленный срок суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 % от указанной суммы и не менее 1000 р. Непредставление управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества в налоговый орган по месту учета в установленный законодательством о налогах и сборах срок влечет взыскание штрафа в размере 1000 р. за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления (ст. 119 НК РФ).

Несоблюдение порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронной форме в случаях, предусмотренных НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 200 р. (ст. 119.1 НК РФ).

Представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере 40 000 р. Те же деяния, совершенные умышленно, влекут взыскание штрафа в размере 80 000 р. (ст. 119.2 НК РФ).

Грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, влечет взыскание штрафа в размере 10 000 р., а если они совершены в течение более одного налогового периода, влекут взыскание штрафа в размере 30 000 р. Те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы, влекут взыскание штрафа в размере 20 % от суммы неуплаченного налога, но не менее 40 000 р. (ст. 120 НК РФ).

Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных ст.ст. 129.3, 129.5 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченной суммы налога (сбора), а если деяние совершено умышленно, то в размере 40 % процентов от неуплаченной суммы налога (сбора) (ст. 122 НК РФ).

Сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков ее ответственным участником, влечет взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченной суммы налога, а если эти деяния совершены умышленно, влекут взыскание штрафа в размере 40 % от неуплаченной суммы налога (ст. 122.1 НК РФ)

Неправомерное удержание и (или) перечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20 % от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению (ст. 123 НК РФ).

Несоблюдение установленного НК РФ порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога, влечет взыскание штрафа в размере 30 000 р. (ст. 125 НК РФ).

Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных ст.ст. 119, 129.4 и 129.6 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 200 р. за каждый непредставленный документ, а при отказе контролирующего лица представить имеющиеся у него документы, а равно иное уклонение от представления таких документов либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями влечет взыскание штрафа с контролирующего лица в размере 100 000 р. Непредставление в установленный срок налоговому органу сведений о налогоплательщике, отказ лица представить имеющиеся у него документы со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями влечет взыскание штрафа с организации или индивидуального предпринимателя в размере 10 000 р., с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, – в размере 1000 р. (ст. 126 НК РФ).

Неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дача заведомо ложных показаний влечет взыскание штрафа в размере 3000 р. (ст. 128 НК РФ).

Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки влечет взыскание штрафа в размере 500 р. Дача экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода влечет взыскание штрафа в размере 5000 р. (ст. 128 НК РФ).

Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с НК РФ это лицо должно сообщить налоговому органу, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 5000 р., а те же деяния, совершенные повторно в течение календарного года, влекут взыскание штрафа в размере 20 000 р. Неправомерное непредставление (несвоевременное представление) налогоплательщиком – иностранной организацией (иностранной структурой без образования юридического лица) налоговому органу сведений, предусмотренных п. 3.2 ст. 23 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 100 % от суммы налога на имущество организаций, исчисленного в отношении объекта недвижимого имущества, принадлежащего этой иностранной организации (иностранной структуре без образования юридического лица), которая не представила (несвоеременно представила) сведения, предусмотренные п. 3.2 ст. 23 НК РФ. При этом сумма штрафа исчисляется пропорционально доле участия в организации, сведения о которой не представлены (представлены несвоеременно), либо в случае невозможности определения доли участия лица в организации (иностранной структуре без образования юридического лица) – пропорционально количеству участников.

В соответствии с Федеральным законом от 02.04.2014 г. № 52-ФЗ с 1 января 2017 г. ст. 129.1 будет дополнена п. 3: *неправомерное непредставление (несвоевременное представление) налогоплательщиком – физическим лицом налоговому органу сообщения*, предусмотренного п. 2.1 ст. 23 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченной суммы налога в отношении объекта недвижимого имущества и (или) транспортного средства, по которым не представлено (несвоеременно представлено) сообщение.

Пункт 2.1 ст. 23 НК РФ с 01.01.2015 г. предусматривает обязанность налогоплательщика – физического лица по налогам, уплачиваемым на основании налоговых уведомлений, сообщать о наличии у них объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств, признаваемых объектами налогообложения по соответствующим налогам, в налоговый орган по месту жительства либо по месту нахождения объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств в случае неполучения налоговых

уведомлений и неуплаты налогов в отношении указанных объектов налогообложения за период владения ими. Указанное сообщение с приложением копий правоустанавливающих (правоудостоверяющих) документов на объекты недвижимого имущества и (или) документов, подтверждающих государственную регистрацию транспортных средств, представляется в налоговый орган в отношении каждого объекта налогообложения однократно в срок до 31 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом. Но если физическое лицо получало налоговое уведомление об уплате налога в отношении этого объекта или если не получало налоговое уведомление в связи с предоставлением ему налоговой льготы, то подача сообщения не требуется (ст. 129.1 НК РФ).

Нарушение установленного НК РФ порядка регистрации в налоговом органе объекта налогообложения налогом на игорный бизнес либо порядка регистрации изменений количества объектов налогообложения – влечет взыскание штрафа в трёхкратном размере ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения. Те же деяния, совершенные более одного раза, влекут взыскание штрафа в шестикратном размере ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения (ст. 129.2 НК РФ).

Неуплата или неполная уплата налогоплательщиком сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, влечет взыскание штрафа в размере 40 % от неуплаченной суммы налога, но не менее 30 000 р. (ст. 129.3 НК РФ).

Неправомерное непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, совершенных в календарном году, или представление налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, содержащего недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере 5000 р (ст. 129.4 НК РФ).

Неуплата или неполная уплата контролирующим лицом, являющимся налогоплательщиком – физическим лицом или организацией, сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании влечет взыскание штрафа в размере 20 % от суммы неуплаченного налога в отношении прибыли контролируемой иностранной компании, подлежащей включению в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц для контролирующих лиц, являющихся налогоплательщиками – физическими лицами, налоговую базу по налогу на прибыль организаций для контролирующих лиц, являющихся налогоплательщиками – организациями, но не менее 100 000 р. (ст. 129.5 НК РФ).

Неправомерное непредставление в установленный срок контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о контролируемых иностранных компаниях за календарный год или представление контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о контролируемых иностранных компаниях, содержащего недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере 100 000 р. по каждой контролируемой иностранной компании, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения. Неправомерное непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления об участии в иностранных организациях или представление уведомления об участии в иностранных организациях, содержащего недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере 50 000 р. в отношении каждой иностранной организации, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения (ст. 129.6 НК РФ).

Кроме этого, налоговым кодексом отдельно предусмотрены виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и ответственность за их совершение (гл. 18 НК РФ).

Контрольные вопросы

1. Назовите виды правонарушений за неуплату налогов. Какая мера ответственности установлена за их совершение?
2. Назовите виды правонарушений за непредоставление сведений. Какая мера ответственности установлена за их совершение?
3. Назовите виды правонарушений за неправомерный отказ от дачи показаний и участия в проверке. Какая мера ответственности установлена за их совершение?

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

Каждое лицо имеет право обжаловать в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействие нарушают его права.

Жалобой признается 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, обжалуемое решение нарушает его права.

Апелляционной жалобой признается обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжалование не вступившего в силу

решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, если, по мнению этого лица, обжалуемое решение нарушает его права.

При этом в силу Федерального закона от 02.07.2013 г. № 153-ФЗ акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган в порядке, предусмотренном НК РФ.

Таким образом, законодателем с 03.08.2013 г. предусмотрен обязательный досудебный порядок обжалования актов налоговых органов ненормативного характера, действий или бездействий их должностных лиц.

Исключением являются акты ненормативного характера, принятые по итогам рассмотрения жалоб, апелляционных жалоб, актов ненормативного характера Федеральной налоговой службы, действий или бездействия ее должностных лиц, а так же если решение по жалобе (апелляционной жалобе) не принято вышестоящим налоговым органом в сроки, установленные п. 6 ст. 140 НК РФ (т.е. в течение одного месяца со дня получения жалобы (апелляционной жалобы)), то они могут быть обжалованы в суд.

Акты налоговых органов ненормативного характера, принятые по итогам рассмотрения жалоб (апелляционных жалоб), могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган и (или) в судебном порядке.

Акты ненормативного характера Федеральной налоговой службы, действия или бездействие ее должностных лиц обжалуются в судебном порядке.

В случае обжалования в судебном порядке срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда лицу стало известно о принятом вышестоящим налоговым органом решении по соответствующей жалобе, или со дня истечения срока (один месяц) принятия решения по жалобе (апелляционной жалобе).

В случае обжалования в судебном порядке актов налоговых органов, действий их должностных лиц исполнение обжалуемых актов, совершение обжалуемых действий могут быть приостановлены судом в порядке, предусмотренном соответствующим процессуальным законодательством Российской Федерации.

Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган также не приостанавливает исполнение обжалуемого акта налогового органа или совершение обжалуемого действия его должностным лицом. Только при наличии достаточных оснований полагать, что указанный акт или указанное действие не соответствует законодательству Российской Федерации, вышестоящий налоговый орган может приостановить исполнение, о чем в

течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу.

Жалоба подается в вышестоящий налоговый орган через налоговый орган, акты ненормативного характера, действия или бездействие должностных лиц которого обжалуются, который в течение трех дней со дня поступления такой жалобы направляет ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган.

Жалоба в вышестоящий налоговый орган может быть подана в течение одного года со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав, а жалоба на вступившее в силу решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, может быть подана в течение одного года со дня вынесения обжалуемого решения.

Жалоба в Федеральную налоговую службу может быть подана в течение трех месяцев со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения по жалобе (апелляционной жалобе).

В случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по ходатайству лица, подающего жалобу, может быть восстановлен вышестоящим налоговым органом.

Апелляционная жалоба на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подается через вынесший соответствующее решение налоговый орган до дня вступления в силу обжалуемого решения. Налоговый орган, решение которого обжалуется, обязан в течение трех дней со дня поступления такой жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган.

Не могут быть обжалованы в апелляционном порядке решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенные Федеральной налоговой службой.

Жалоба подается в письменной форме. Жалоба подписывается лицом, ее подавшим, или его представителем.

Вышестоящий налоговый орган оставляет без рассмотрения жалобу полностью или в части, если установит, что:

- 1) жалоба не подписана лицом, подавшим жалобу, или его представителем либо не представлены оформленные в установленном порядке документы, подтверждающие полномочия представителя на ее подписание;
- 2) жалоба подана после истечения срока подачи жалобы, установленного НК РФ, и не содержит ходатайства о его восстановлении или в восстановлении пропущенного срока на подачу жалобы отказано;

3) до принятия решения по жалобе от лица, ее подавшего, поступило заявление об отзыве жалобы полностью или в части;

4) ранее подана жалоба по тем же основаниям.

Налоговый орган, рассматривающий жалобу, принимает решение об *оставлении жалобы без рассмотрения* полностью или в части в течение пяти дней со дня получения жалобы или заявления об отзыве жалобы полностью или в части. О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу.

Оставление жалобы без рассмотрения не препятствует повторному обращению лица с жалобой в установленные сроки, за исключением случаев оставления жалобы без рассмотрения, если до принятия решения по жалобе от лица, ее подавшего, поступило заявление об отзыве жалобы полностью или в части или если ранее подана жалоба по тем же основаниям.

Вышестоящий налоговый орган рассматривает жалобу (апелляционную жалобу), документы, подтверждающие доводы лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу), дополнительные документы, представленные в ходе рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы), а также материалы, представленные нижестоящим налоговым органом, без участия лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу).

По итогам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) вышестоящий налоговый орган принимает одно из решений:

1) оставляет жалобу (апелляционную жалобу) без удовлетворения;

2) отменяет акт налогового органа ненормативного характера;

3) отменяет решение налогового органа полностью или в части;

4) отменяет решение налогового органа полностью и принимает по делу новое решение;

5) признает действия или бездействие должностных лиц налоговых органов незаконными и выносит решение по существу.

Решение по жалобе (апелляционной жалобе) на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенное в порядке, предусмотренном ст. 101 НК РФ (т.е. по результатам проверки), принимается вышестоящим налоговым органом в течение одного месяца со дня получения жалобы (апелляционной жалобы). Указанный срок может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа для получения от нижестоящих налоговых органов документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы), или при представлении лицом, подавшим жалобу (апелляционную жалобу), дополнительных документов, но не более чем на один месяц.

Решение по жалобе, не связанной с налоговой проверкой, принимается налоговым органом в течение 15 дней со дня ее получения. Указанный

срок может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа для получения от нижестоящих налоговых органов документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы, или при представлении лицом, подавшим жалобу, дополнительных документов, но не более чем на 15 дней.

Решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о продлении срока рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) вручается или направляется лицу, подавшему жалобу (апелляционную жалобу), в течение трех дней со дня его принятия.

Решение налогового органа по результатам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) вручается или направляется лицу, подавшему жалобу (апелляционную жалобу), в течение трех дней со дня его принятия.

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, законодательством об административном судопроизводстве и иными федеральными законами.

Контрольные вопросы

1. Что считается жалобой? В какой срок и куда она может быть подана?
2. Что считается апелляционной жалобой? В какой срок и в каком порядке она подается?
3. В каких случаях вышестоящий налоговый орган оставляет без рассмотрения жалобу полностью или в части?
4. Какое решение может принять налоговый орган по итогам рассмотрения жалобы?
5. В каких случаях возможно обжалование в суд, а в каких – предварительно в вышестоящий налоговый орган?
6. Приостанавливается ли исполнение обжалуемого акта налогового органа? В каком порядке это можно осуществить?

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налоги были и остаются одним из важнейших инструментов осуществления экономической политики государства. Налоги являются важным рычагом экономического регулирования экономики, но реально использовать налоги через присущие им функции возможно только тогда, когда в обществе создана атмосфера уважения к налогу, основанная как на понимании экономической необходимости существования налоговой системы, так и на законодательно установленных правилах взимания конкретных налогов.

Граждане должны знать свои права и обязанности как налогоплательщика, тогда как незнание налогового законодательства приводит к тому, что многие граждане не умеют оформлять налоговую декларацию по налогу на доходы физических лиц и получать налоговые вычеты, связанные с оплатой обучения, медицинских услуг, приобретением и продажей имущества.

Знания в области налогообложения также необходимы руководителям для выполнения своих профессиональных обязанностей на надлежащем уровне.

В предлагаемом студентам учебном пособии представлены теоретические аспекты налогообложения, а также налоговая система РФ по состоянию на 1 сентября 2015 года.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Список основной учебной и учебно-методической литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 08.06.2015 г.) // Российская газета. – 1998. – № 148. – 149 с.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : федер. закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 29.06.2015 г.) // Российская газета. – 2000. – № 153 – 154 с.
3. О налоговых органах Российской Федерации : закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 (ред. от 02.04.2014 г.) // Ведомости Съезда народных депутатов РФ и Верховного Совета РФ. – 1991 . – № 15. – Ст. 492.
4. Основные направления налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.: <http://www.minfin.ru>. – Загл. с экрана.
5. Погорелова, М. Я. Налоги и налогообложение: теория и практика : учеб. пособие / М. Я. Погорелова. – М. : ИЦ РИОР, НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 205 с.
6. Аронов, А. В. Налоги и налогообложение : учеб. пособие / А. В. Аронов, В. А. Кашин. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 576 с.

Список дополнительной учебной и учебно-методической литературы и нормативно-правовых актов

1. Ядрихинский, С. А. Механизм обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов: проблемы теории и практики / С. А. Ядрихинский, Е. Ю. Грачева. – М. : Юр.Норма, НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 144 с.
2. Налогообложение организаций и физических лиц : учеб. пособие / Т. Е. Косарева [и др.]. – 8-е изд., испр. и доп. – М. : НИЦ ИНФРА-М, 2014. – 240 с.

Дополнительная информация

В электронном формате нормативно-правовые акты, научную и учебную литературу возможно извлечь из следующих источников:

- информационно-правовые системы «Консультант-плюс», «Гарант»;
- информационно-телекоммуникационная сеть «Интернет»;
- ZNANIUM.COM : электронно-библиотечная система. – Режим доступа: <http://znanium.com/catalog.php#>;

- издательство «Лань» : электронно-библиотечная система. – Режим доступа: <http://e.lanbook.com/view/book/2027/>;
- университетская библиотека online : электронно-библиотечная система. – Режим доступа: <http://www.biblioclub.ru/book/118968/>;
- книга Фонд : электронно-библиотечная система. – Режим доступа: <http://www.knigafund.ru/books/116423/>;
- издательство «ЮрайТ» : электронно-библиотечная система. – Режим доступа: <http://www.biblio-online.ru/horne72/>;
- научная электронная библиотека eLIBRARY.RU. – Режим доступа: <http://elibrary.ru>.

Учебное издание

Якубович Ирина Николаевна

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Учебное пособие

Научный редактор – кандидат юридических наук,
доцент С. И. Чащина

Редактор Е. В. Назаренко

Подписано в печать 09.10.2015.
Формат 60 × 84 1/16. Бумага 80 г/м². Ризограф RISO EZ570E.
Усл. печ. л. 5,11. Уч.-изд. л. 4,94. Тираж 50 экз. Заказ 27383.

Редакционно-издательский отдел
Федерального государственного бюджетного образовательного
учреждения высшего профессионального образования
«Комсомольский-на-Амуре государственный технический университет»
681013, г. Комсомольск-на-Амуре, пр. Ленина, 27.

Полиграфическая лаборатория
Федерального государственного бюджетного образовательного
учреждения высшего профессионального образования
«Комсомольский-на-Амуре государственный технический университет»
681013, г. Комсомольск-на-Амуре, пр. Ленина, 27.