

**КАЗАНСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ**

**М.Е. ОРЛОВА, Е.Н. ЛИЗУНОВА**

**ГОСУДАРСТВЕННЫЙ  
НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ**

**Учебное пособие**

**Казань  
2023**

**УДК 336.225.673**  
**ББК 61.41-28**  
**О66**

*Рекомендовано к изданию*  
*Учебно-методической комиссией*  
*Института управления, экономики и финансов КФУ*  
*(протокол № 8 от 23 марта 2023 г.)*

**Рецензенты:**

доктор экономических наук, профессор **Туфетулов А.М.**  
кандидат экономических наук, доцент **Шавалеева Ч.М.**

**Орлова М.Е.**

**О66** Государственный налоговый контроль: учебное пособие / М.Е. Орлова, Е.Н. Лизунова. – Казань, 2023. – 199 с.

В учебном пособии рассмотрены методические и правовые вопросы организации и проведения одного из важных направлений государственного финансового контроля - государственного налогового контроля; рассмотрены субъекты, принципы, методы, формы и стадии государственного налогового контроля с учетом современных тенденций развития данной сферы государственной деятельности. Сделан акцент на порядке применения мер ответственности за нарушение налогового законодательства.

Учебное пособие может использоваться преподавателями и студентами при преподавании и изучении профильных экономических дисциплин: Государственный финансовый контроль, Государственный налоговый контроль, Организация и методика проведения налоговых проверок и др.

**УДК 336.225.673**  
**ББК 61.41-28**

© Орлова М.Е., Лизунова Е.Н., 2023

## СОДЕРЖАНИЕ

<b>ВВЕДЕНИЕ.....</b>	<b>5</b>
<b>ГЛАВА 1. ОРГАНИЗАЦИЯ ГОСУДАРСТВЕННОГО НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В РОССИИ.....</b>	<b>6</b>
1.1. Содержание государственного налогового контроля.....	6
1.2. Правовое регулирование государственного налогового контроля в России.....	11
1.3. Субъекты государственного налогового контроля.....	18
1.4. Стадии, формы и методы государственного налогового контроля.....	30
1.5. Цифровые технологии в системе государственного налогового контроля.....	45
Вопросы для самоконтроля.....	50
Тесты.....	50
<b>ГЛАВА 2. ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ НА СТАДИИ ПОСТАНОВКИ НА НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ.....</b>	<b>53</b>
2.1. Правовое регулирование и организация постановки на налоговый учет .....	53
2.2. Особенности постановки на налоговый учет физических лиц.....	59
2.3. Особенности постановки на налоговый учет индивидуальных предпринимателей.....	66
2.4. Особенности постановки на налоговый учет организаций.....	75
Вопросы для самоконтроля.....	90
Тесты.....	91
<b>ГЛАВА 3. КАМЕРАЛЬНЫЕ И ВЫЕЗДНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ.....</b>	<b>94</b>
3.1. Камеральные налоговые проверки в системе государственного налогового контроля.....	94
3.2. Выездные налоговые проверки в системе государственного налогового контроля.....	120
3.3. Реализация результатов налоговых проверок. Применение ответственности по результатам налоговых проверок.....	142
Вопросы для самоконтроля.....	158

Тесты.....	161
<b>ГЛАВА 4. ГОСУДАРСТВЕННЫЙ КОНТРОЛЬ НАЛОГОВОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ.....</b>	<b>165</b>
4.1. Условия исполнения налоговых обязательств, понятие налоговой задолженности.....	165
4.2. Организация учета состояния расчетов с бюджетом по налоговым платежам в налоговых органах.....	170
4.3. Организация взыскания налоговой задолженности налоговыми органами.....	178
Вопросы для самоконтроля.....	188
Тесты.....	190
<b>ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....</b>	<b>193</b>
<b>КЛЮЧИ К ТЕСТАМ .....</b>	<b>194</b>
<b>ЛИТЕРАТУРА .....</b>	<b>195</b>

## ВВЕДЕНИЕ

Развитие государственного управления в современных условиях осуществляется в условиях внедрения цифровых технологий. Данные тенденции активно охватывают и внедряются в систему государственного финансового контроля, одним из основополагающих направлений которого выступает налоговый контроль. Система государственного финансового контроля развивается по интенсивному пути с учетом современных требований и технологий, взаимосвязи с объектами контроля.

В учебном пособии рассмотрены основные этапы, формы и методы налогового контроля. Большое внимание уделено таким основным направлениям контроля, проводимого налоговыми органами, как постановки на налоговый учет, камеральные и выездные налоговые проверки, контроль налоговой задолженности. Определены полномочия налоговых органов по проведению контрольных мероприятий в сфере налогов и сборов, виды ответственности участников налоговых отношений и система ответственности на каждой стадии налогового контроля.

В учебном пособии представлены вопросы для самоконтроля, а также тестовые вопросы, для оценки качества освоения материала.

Авторы учебного пособия надеются, что представленный материал будет полезен студентам в процессе изучения таких дисциплин, как «Государственный и муниципальный финансовый контроль», «Налоговое администрирование» и иных профильных дисциплин по направлениям подготовки бакалавриата 38.03.01 «Экономика», 38.03.04 «Государственное и муниципальное управление», по программам специалитета 38.05.01 «Экономическая безопасность».

# ГЛАВА 1

## ОРГАНИЗАЦИЯ ГОСУДАРСТВЕННОГО НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В РОССИИ

- 1.1. Содержание государственного налогового контроля
- 1.2. Правовое регулирование государственного налогового контроля в России
- 1.3. Субъекты государственного налогового контроля
- 1.4. Стадии государственного налогового контроля
- 1.5. Формы и методы государственного налогового контроля
- 1.6. Цифровые технологии в системе государственного налогового контроля

### 1.1. Содержание государственного налогового контроля

Государственный налоговый контроль является одним из важнейших направлений государственного финансового контроля, который обеспечивает формирование налоговых доходов бюджетной системы России, а также способствует соблюдению финансовой дисциплины. По сути, государственный налоговый контроль представляет собой комплексные мероприятия государственных уполномоченных органов, включающие в себя множество важнейших для государства функций. В современных условиях развития цифровых технологий появились новые подходы к организации государственного налогового контроля, расширились возможности государства по борьбе с теневым бизнесом, уклонением от государственной регистрации бизнеса и уклонения от уплаты налогов.

Более чем 30-летний опыт формирования системы государственного налогового контроля в России показывает, что Россия имеет актуальные и во многом передовые технологии в данной сфере. Разрабатывались новые технологии и методики деятельности самих налоговых органов, а также порядок взаимодействия со многими государственными органами власти в целях углубления и расширения прозрачности бизнеса и финансово-хозяйственной деятельности всех субъектов хозяйствования.

Цели государственного налогового контроля, которые выражаются в создании системы взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков на основе «регулируемых альтернатив» и «дру-

желюбного партнерства» и минимизации издержек по взиманию налогов и сборов, продолжают развиваться.

Развитие системы налогового контроля происходит на основе формируемой Правительством Российской Федерации налоговой политики в рамках общегосударственной бюджетной политики государства. В программных документах используется термин «налоговое администрирование», который в основных правовых документах не определен. Данный термин в большей степени применяется налоговыми администрациями, в т.ч. во внутренних нормативно-правовых документах финансовых ведомств России. В научной и учебной литературе существуют разные точки зрения по сущности налогового администрирования (см. рисунки 1.1.1. и 1.1.2).

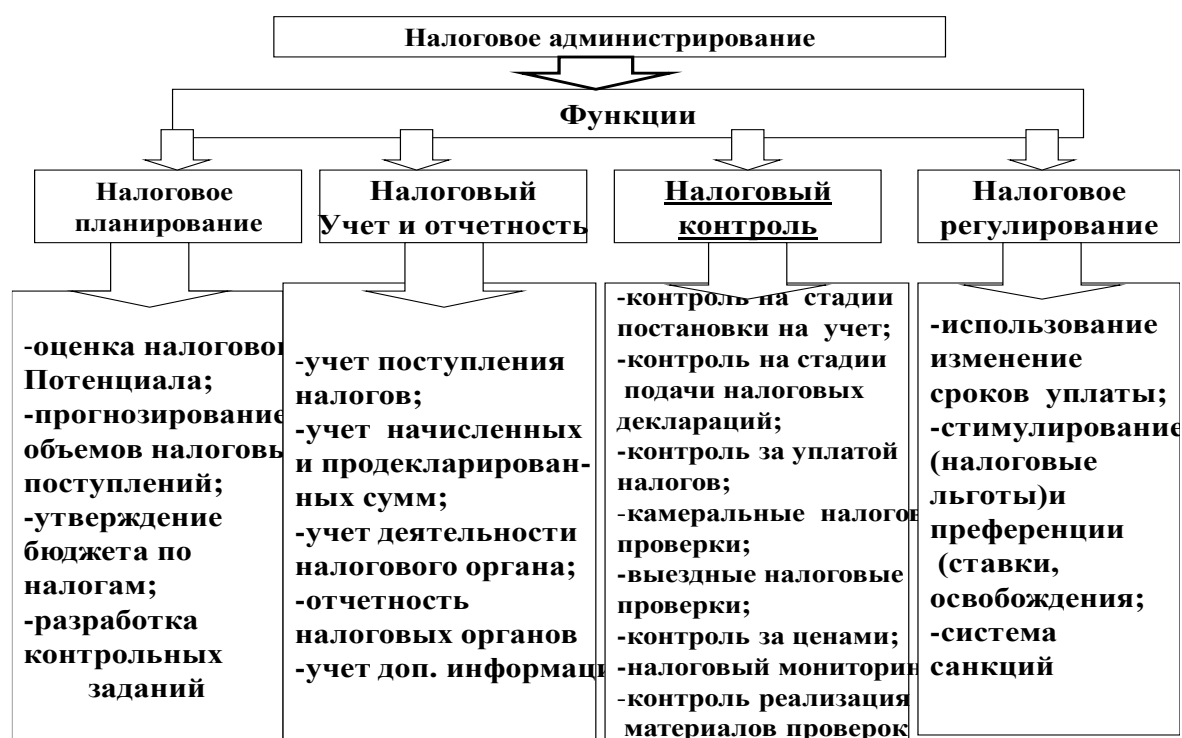


Рис.1.1.1. Содержание и функции налогового администрирования

Первая позиция основывается на функциях управления, которые и представляют содержание налогового администрирования: налоговое прогнозирование и планирование; налоговый учет и отчетность; налоговый контроль и налогового регулирование. Налоговый контроль по данной концепции является частью процесса налогового администрирования. Налоговое администрирование представляет собой установленную законом, практикой или обычаями систему управления налоговым процессом со стороны государства и его органов. В

литературе принято рассматривать налоговое администрирование через реализацию основных функций: планирования, учета, контроля, анализа и регулирования. Данный подход позволяет охватить все сферы и элементы управления налоговым процессом.

Вторая точка зрения основана на мнении самих налоговых администраций, где суть налогового администрирования сводится к функциям и полномочиям налоговых администраций (см. рис.1.1.2).

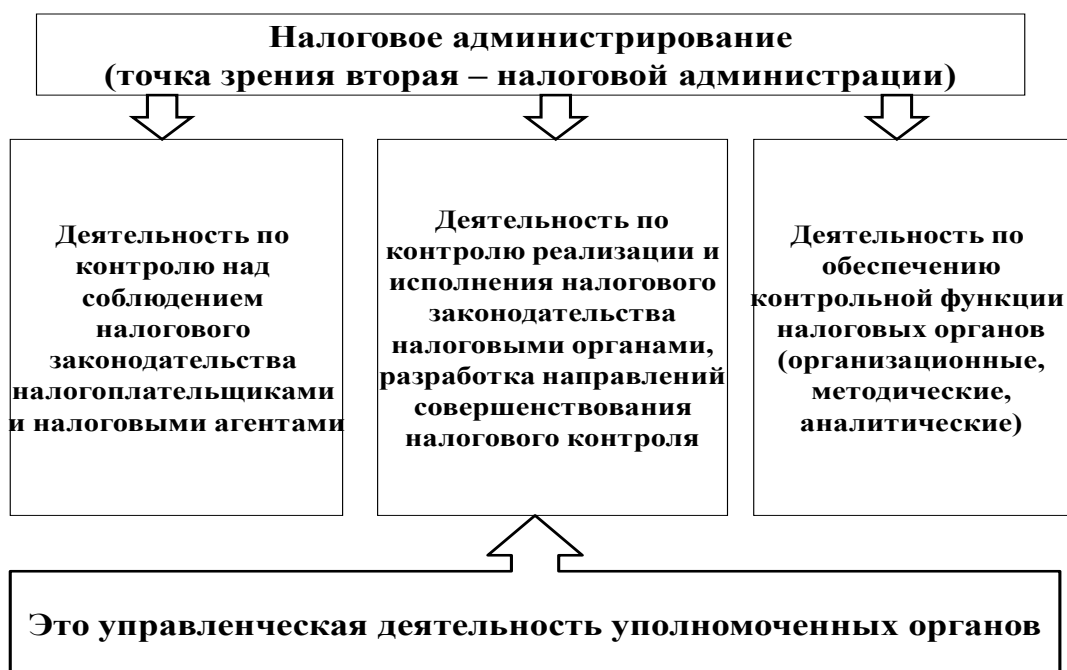


Рис. 1.1.2. Содержание налогового администрирования (точка зрения вторая)

Обобщая разные позиции, можно сделать вывод, что современное налоговое администрирование охватывает три основные сферы регулирования:

- управление налоговыми органами;
- управление расчетами по налогам;
- управление информационными потоками.

Основными элементами налогового администрирования являются:

- структура и иерархия налоговых органов;
- права и обязанности налоговых органов;
- порядок сбора, обработки и проверки налоговой отчетности;
- предоставление налоговых льгот и применение налоговых санкций;
- ведение и обобщение налоговой статистики;



- регулирование налоговых отношений с другими странами.

Условно методы налогового администрирования разделяют на силовые (административные) и партнерские. *Силовое принуждение* реализуется через систему угроз применения штрафов, ареста банковских счетов, другого имущества налогоплательщика, ограничения его действий, свободы передвижения и т.д.

*Партнерские методы* предполагают заключение соглашений с налогоплательщиками по тем или иным вопросам (ведения отчетности, использования налоговых льгот, уплаты налога и т.д.). Налогоплательщикам предоставляется свобода выбора между разрешенными законом разными вариантами юридической формы ведения его деятельности, порядка ведения и составления учета и отчетности, способа исполнения обязательства по уплате налога, применением и распределением налоговых льгот и т.д.

Особенности построения налоговых систем и налогового администрирования в различных странах определяются совокупностью факторов, к которым, в частности, относятся:

- бюджетное устройство;
- система права;
- роль государства в экономике;
- степень включенности в мировую экономическую систему (требования международных организаций; союзов; основных торговых партнеров);
- уровень экономического развития;
- традиции.

В зависимости от устройства бюджетной системы - федеративной (трехуровневой) или унитарной (двухуровневой) - как правило, формируется и соответствующая система налоговых органов. При этом важную роль играют принципы, на основе которых в стране осуществляется разделение бюджетных полномочий между центральной властью и регионами (местными органами власти). Чем больше налоговых полномочий имеют регионы и местные органы власти, тем (при прочих равных условиях) более автономными будут и налоговые органы.

Подавляющее число налоговых служб в развитых странах имеет специализированные центры обработки данных (в частности, налоговых деклараций и поступлений налоговых платежей). В силу преимущественно электронного обмена данными процесс выявления и отслеживания задолженности существенно упрощается.

Необходимыми признаками высокоразвитой системы налогового контроля являются следующие:

- создание структуры налогового ведомства с ориентацией на определенные категории налогоплательщиков, четкая ответственность по вертикали внутри ведомства;

- эффективная работа с населением (публик рилейшнз) по ознакомлению с налоговым законодательством;

- наличие эффективной системы отбора налогоплательщиков для проведения контрольных проверок с отбором для проверок таких налогоплательщиков, где вероятность обнаружения налоговых нарушений наибольшая;

- применение форм, приемов и методов налоговых проверок, основанных на единой комплексной стандартной процедуре организации контрольных проверок и на прочной законодательной базе.

**Согласно ст. 82 Налогового кодекса РФ под налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым Кодексом. Таким образом, основной глобальной целью налогового контроля определен контроль за исполнением налогового законодательства. Фактически данная цель может быть обозначена как совокупность следующих аспектов:**

- вскрытие отклонений от принятых или установленных стандартов ведения финансово-хозяйственной деятельности, налогового учета и отчетности;

- установления влияния отклонений на формирование налоговых обязательств;

- вскрытие нарушений принципов законности в процессе исчисления и уплаты налогов;

- привлечение виновных лиц к ответственности за совершенные налоговые правонарушения и преступления;

- получение компенсации за ущерб, полученный государством.

Вместе с тем, налоговый контроль также должен обнаружить и определить проблемы исчисления налогов, применения налоговых режимов и обеспечить процесс предотвращения правонарушений в будущем.

Налоговый контроль с одной стороны играет репрессивную роль путем применения налоговых санкций и иных видов ответственности,

а с другой – помогает осуществлять профилактику правонарушений. Превентивность налогового контроля подразумевает построение взаимоотношений между субъектами налоговых отношений на основе договоренности и партнерства.

## **1.2. Правовое регулирование государственного налогового контроля в России**

Субъектам налоговых отношений необходимо четко понимать правила взаимоотношений с государством в лице налоговых органов. Решение данного вопроса осуществляется посредством формирования законодательно - нормативной базы (см. рис. 1.2.1 и 1.2.2). Основным документом, регламентирующим процессы налогового контроля, является Налоговый Кодекс РФ. В первой части НК РФ установлены основные составляющие реализации контрольных полномочий налоговых органов:

- права и обязанности налоговых органов и иных органов в процессе проведения налогового контроля (ст. 31 и 32 , 36 и 37, 85 НК РФ);

- права и обязанности налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов в процессе проведения налогового контроля (ст. 21 и 23 НК РФ);

- порядок реализации контрольных полномочий в форме налоговых проверок, процедур принудительного взыскания налоговой задолженности (ст. 82,83,84, 87,88,89,89.1,89.2, 90,91,92,93,94,46,47,48, 69,70, 75, 76 и др.);

- порядок оформления результатов процедур налогового контроля (ст.100; 100.1, 101; 101.2, 101.3, 101.4, глава 14.5);

- виды налоговой ответственности за нарушение налогового законодательства (ст. 106 по 129.15 НК РФ)

- порядок обжалования актов, действий и бездействий налоговых органов в процессе проведения налогового контроля (со ст. 130 по ст. 142 НК РФ).

Значительно место в регулировании налогового контроля и взаимоотношений субъектов налоговых отношений занимают нормативно-правовые акты Министерства Финансов России, которые разъясняют порядок применения норм НК РФ. Данное право закреплено в статье 34.1 НК РФ. Разъяснения касаются всех участников налоговых

отношений: налоговых органов, налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов.

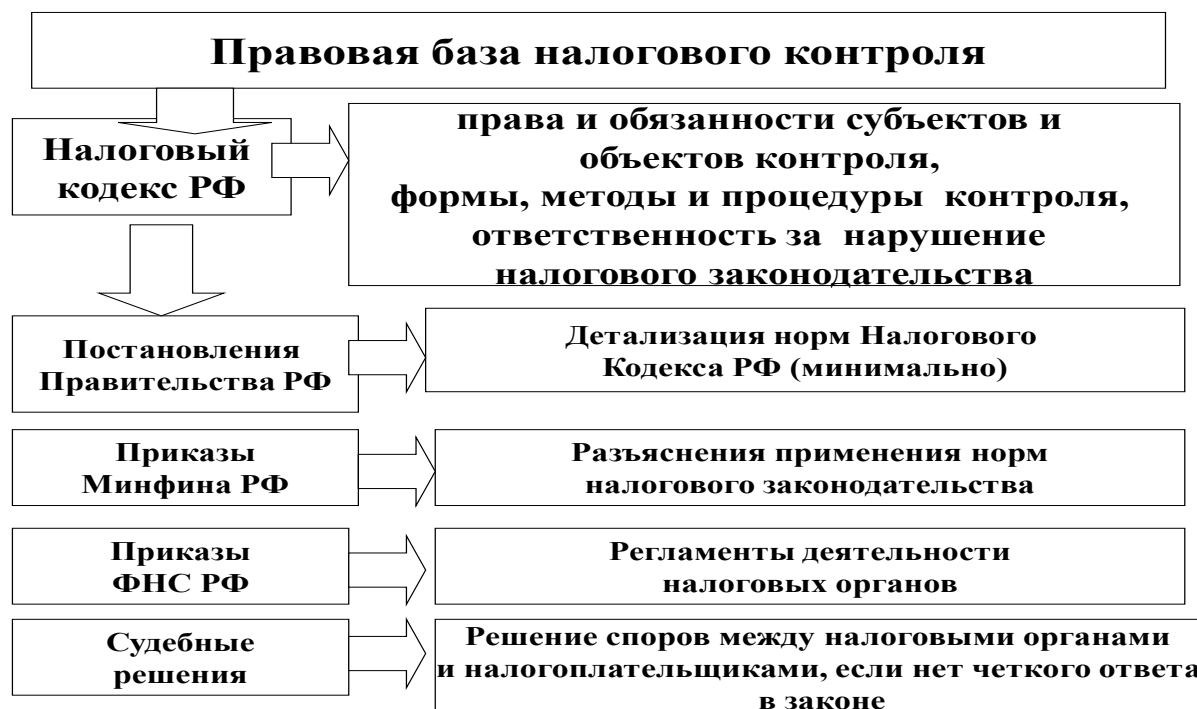


Рис. 1.2.1. Правовая база организационного процесса государственного налогового контроля

Министерство финансов России издает правовые документы в форме приказов и писем. Приказы имеют общее назначение, которые распространяются на всех участников налоговых отношений. Например, приказами Минфина РФ утверждены формы налоговых деклараций и расчетов авансовых платежей, порядок их заполнения. Минфин РФ регулирует порядок взаимодействия Федеральной налоговой службы РФ и Федерального Казначейства России в процессе исполнения налоговых доходов бюджетной системы, урегулирования налоговых платежей. Письма Минфина РФ оформляются при частных запросах по конкретным проблемам применения налогового законодательства.

В соответствии со ст. 34.2 НК РФ право на предоставлении разъяснений предоставлено также финансовым органам субъектов РФ и муниципальных образований, но только проблемам исчисления и уплаты региональных и местных налогов. Особенно важны данные разъяснения, касающиеся применения налоговых преференций и

льгот, установленных законами субъектов РФ и нормативно-правовыми актами муниципальных образований.

Стоит отметить, что относительно правового регулирования процедур налогового контроля, то субъекты РФ и муниципальные образования не имеют права самостоятельно устанавливать способы, формы, методы контроля. Принцип единства построения налоговой системы России означает, что установлены единые требования по организации и проведению государственного налогового контроля.

Система ответственности за нарушение налогового законодательства установлена тремя основными документами: Налоговым Кодексом России, Кодексом об административных правонарушениях РФ, уголовным Кодексом РФ (см. рис 1.2.2).



Рис. 1.2.2. Правовая база видов ответственности по результатам налогового контроля

Определены условия применения системы ответственности в налоговой сфере, совмещение видов ответственности. Налоговый кодекс РФ предусматривает возможные виды правонарушений, субъектами которых могут быть налогоплательщики физические и юридические лица, налоговые агенты, коммерческие банки, лица – контрагенты налогоплательщиков, государственные органы, обязанные предоставлять сведения в налоговые органы. Согласно Кодекса об Административных правонарушениях РФ (КоАП РФ), к администра-

тивной ответственности за нарушения в налоговой сфере привлекаются только должностные лица организаций, причем только по недлжщимся правонарушениям. Срок исковой давности составляет 1 год. За одно и тоже деяние возможно совмещение налоговой и административной ответственности. Административный штраф является денежным взысканием, выражается в рублях и устанавливается для граждан

Уголовная ответственность за преступления в налоговой сфере предусматривает привлечение к ответственности физических лиц и должностных лиц организаций. Для физических лиц предусмотрено применение либо ответственности по НК РФ, либо уголовную ответственность по УК РФ. Применение одновременно и налоговой, и уголовной ответственности в отношении физического лица невозможно.

В том случае, если субъектом правонарушения и преступления является юридическое лицо, то само юридическое лицо привлекается к ответственности по НК РФ, а должностное лицо (либо группа должностных лиц) может быть привлечено к уголовной ответственности. Возмещение ущерба государству в виде налогов и пени может быть переведено на должностное лицо.

Применение видов ответственности за нарушение налогового законодательства не отменяет обязанности уплаты самих налогов, а также пени. Налоговый Кодекс РФ дает определение налоговому правонарушению как виновно совершенное противоправное деяние, за которое предусмотрена ответственность (ст. 106 НК РФ). Основные условия привлечения к ответственности по НК РФ предусмотрены ст. 108 НК РФ и представлены на рис. 1.2.3. Если субъектом налогового правонарушения является физическое лицо, то привлечение его к ответственности возможно только при достижении им 16-летнего возраста. До этого возраста ответственность несут его законные представители (родители, опекуны).

Предусмотрено также применение смягчающих обстоятельств в виде снижения налоговой санкции не менее чем в два раза. Повторное совершение аналогичного правонарушения может повлечь за собой увеличение налоговой санкции в два раза.

При привлечении к налоговой ответственности налоговые органы, проводя мероприятия налогового контроля, являются инициаторами процедур привлечения к административной и уголовной ответственности. Так, привлечение к административной ответственности осуществляется судебными органами (мировыми судьями) на основе

протоколов, оформляемых должностными лицами налоговых органов.

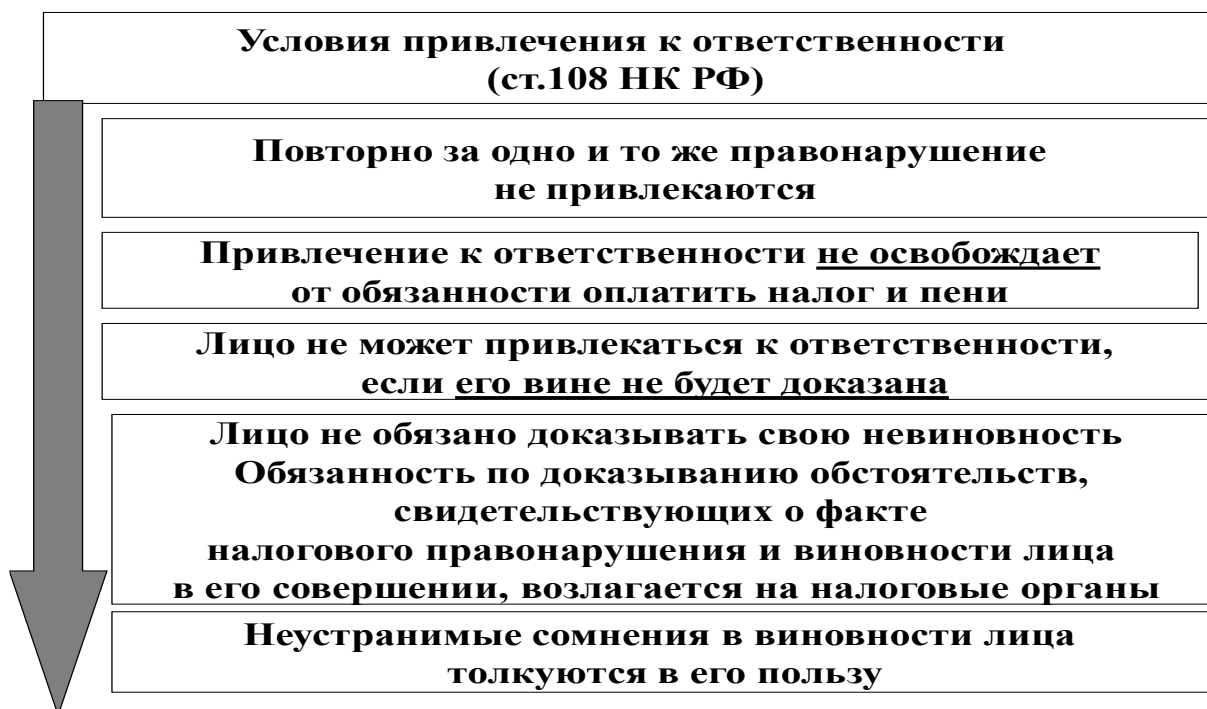


Рис. 1.2.3. Условия привлечения к ответственности за налоговое правонарушение

При наличии признаков уголовного преступления в налоговой сфере налоговые органы направляют информацию в следственный комитет, который проводит следственные мероприятия. Если состав уголовного преступления в виде уклонения от уплаты налогов и умышленных действий будет доказан, то правоохранительные органы передадут дела в судебные органы. Привлечение к уголовной ответственности будет осуществляться в зависимости от субъекта преступления и его тяжести.

Условия привлечения к разным видам ответственности в налоговой сфере определены соответствующим кодексом. Процессуальные аспекты применения мер ответственности, сроки давности применения ответственности, смягчающие и отягчающие ответственности условия также регулируются профильным документом.

В таблице 1.2.1 представлены состав правонарушения и виды ответственности за нарушения и преступления в налоговой сфере.

Таблица 1.2.1

Совмещение видов ответственности в налоговой сфере

По Налоговому кодексу РФ	По Кодексу об Административных правонарушениях	По Уголовному Кодексу РФ
1	2	3
Ст. 116, ч.1. Нарушение сроков постановки на налоговый учет – налоговая санкция 10 тыс.руб	Ст. 15.3. часть 1 административный штраф на должностных лиц в размере от 500 до 1000 руб.	Ответственность не предусмотрена
Ст.116 -Ч.2 – ведение деятельности без постановки на налоговый учет – налоговая санкция 10 % от дохода, не менее 40 т. руб.	Ст. 15.3 часть 2. административный штраф на должностных лиц в размере от 2000 руб. до 3000 руб.	Ответственность не предусмотрена
Ответственность не предусмотрена	Ст. 15.4. Несообщение об открытии и закрытии счетов в банке (банк) административный штраф на должностных лиц в размере от 1000 до 2000 руб.	Ответственность не предусмотрена
Ст. 119 – нарушение сроков подачи налоговых декларации и расчетов- штраф 5% от неуплаченной суммы за каждый полный и неполный месяц задержки подачи, но не более 30%	СТ. 15.5 - административный штраф от 300 до 500 руб.	Ответственность не предусмотрена
Ст. 119.1- нарушение способа подачи налоговой отчетности – штраф 200 руб.	Ответственность не предусмотрена	
Ст.122. Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия) - штраф в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора).	Ответственность не предусмотрена	Ст. 198 УК РФ – Уклонение от уплаты налогов физическим лицом (штраф, лишение свободы до двух лет) Ст. 199 УК РФ – Уклонение от уплаты налогов юридическим лицом (штрафы, лишение свободы до шести лет)



Продолжение таблицы 1.2.1

1	2	3
<p>Ст.123. Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов, неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, - штраф в размере 20 процентов от суммы, подлежащей перечислению.</p>	<p>Ответственность не предусмотрена</p>	<p>Ст. 199.1 УК РФ- Уклонение от уплаты налогов налоговым агентом (штраф, лишение свободы до трех лет)</p>
<p>Статья 125. Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест влечет взыскание штрафа в размере 30 тысяч рублей.</p>	<p>Ответственность не предусмотрена</p>	<p>Ст. 199.2 УК РФ – Соккрытие денежных средств или имущества за счет которых могут быть взысканы налоги (штраф, лишение свободы до семи лет)</p>
<p>Ст. 126. Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля 1.непредставление в установленный срок налогоплательщиком - штраф в размере 200 рублей за каждый непредставленный документ. 2. Непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в отказе организации предоставить имеющиеся у нее документы -штраф 10 тыс. руб.</p>	<p>Ст. 15.6. административный штраф -на граждан в размере от 100 до 300 руб. -на должностных лиц -300 до 500 руб.</p>	<p>Ответственность не предусмотрена</p>

При определении состава преступления возможно закрытие уголовного дела при условии, что налоговая задолженность в бюджет будет погашена до начала судебного разбирательства.

Таким образом, правовая база организации, проведения госЗударственного налогового контроля, а также формирования его результатов достаточно обширна. Существуют также судебная (правоприменительная) практика общего и специального характера, которая содержится в Постановлениях и информационных письмах судов высших инстанций (Высшего Арбитражного суда (упразднен), Вер-

ховного суда и Конституционного суда). Данные источники важны для оценки того или иного события в налоговой сфере.

### **1.3. Субъекты государственного налогового контроля**

В системе государственного управления налоговые органы могут функционировать в виде:

- 1) единого полуавтономного органа;
- 2) единого полуавтономного органа, отчитывающегося перед советом управляющих (наблюдательным советом);
- 3) единого налогового подразделения (службы) в рамках национального Министерства финансов;
- 4) системы служб или агентств в рамках одного или нескольких министерств.

Единый полуавтономный орган представляет собой такую организацию налоговых органов, при которой все функции, в том числе организационные (управление персоналом, информационные технологии, бухгалтерский учет и т.п.), сосредоточены в этом едином органе. Его руководитель (при отсутствии совета управляющих) отчитывается непосредственно перед министром соответствующего ведомства (как правило, Министерства финансов). Подобный вид институциональной организации налоговых органов характерен для таких стран, как Австралия, Венгрия, Дания, Ирландия, Исландия, Испания, Корея, Норвегия, Чили, Япония и др. Так, в Японии функции налогового администрирования возложены на Национальное налоговое агентство (National Tax Agency - NTA) под управлением Министерства финансов. NTA включает в себя центральный аппарат, 11 региональных отделений (Саппоро, Сендай, Канто-Шин-Этцу, Токио, Канагава, Нагойя, Осака, Хиросима, Такаматцу, Фукуока и Кумамото), Региональное управление по Окинаве и 524 инспекции на местах.

Если налоговые органы действуют в виде единого полуавтономного органа с советом управляющих (наблюдательным советом), то в качестве дополнительного контролирующего звена здесь появляется совет, состоящий как из представителей исполнительной власти (руководителей ведомств и департаментов смежных сфер ответственности), так и из сторонних участников - налоговых консультантов, юристов, сертифицированных бухгалтеров и т.д. Подотчетность руководителя налоговой службы министру финансов (или другого ведом-

ства) остается, а в функции совета управляющих (наблюдательного совета) входит дополнительный контроль, оценка эффективности ее деятельности, а также принятие стратегических решений по дальнейшему развитию службы. Фактически наличие совета обеспечивает большую прозрачность деятельности службы и позволяет осуществлять контроль не только со стороны органов государственного управления, но и со стороны профессионального сообщества.

По данному пути пошли "англосаксонские" страны: Великобритания, США, Канада. Кроме того, аналогичную форму приняли налоговые органы в Аргентине, Мексике, Финляндии и некоторых других странах.

При выделении единого налогового подразделения в рамках национального Министерства финансов функции налогового администрирования реализует именно это подразделение, а все административно-управленческие функции (кадровая политика, материально-техническое и информационное обеспечение, финансы и т.п.) сосредоточены на уровне Министерства финансов. Подобным же образом организована работа налоговых органов в Австрии, Франции, Швейцарии (на уровне федерального правительства) и т.д.

Наконец, четвертый вид институциональной организации налоговых органов предполагает распределение налоговых функций между различными подразделениями в рамках одного или нескольких министерств. Такой вид организации налоговых органов наблюдается в Бельгии, Германии, Греции, Португалии и т.д.

В Российской Федерации создана единая система налоговых органов, которая подчиняется Министерству Финансов РФ, имеет разветвленную структуру по субъектам РФ и муниципальным образованиям. Начало создания современной российской системы налоговых органов приходится на 90-е годы 20 века. В 1990 году на основе отделов государственных доходов финансовых подразделений была создана в составе Министерства Финансов СССР государственная налоговая инспекция, которая имела трехуровневое устройство: центральный аппарат, региональные инспекции по республикам, краям и областям и уровень инспекций муниципальных образований. ( Постановление Совета Министров СССР 24.01.1990 г № 76, Приказ Министерства финансов РСФСР от 6.03.1990 г. № 50 л.). В 1991 г. государственная налоговая инспекция была преобразована в самостоятельное ведомство «Государственная налоговая служба», которая

развивалась в рамках масштабной налоговой реформы, в т.ч. внедрения информационных технологий.

В 1991 г. был принят Закон РФ от 21.03.1991 N 943-1 (ред. от 28.12.2022) "О налоговых органах Российской Федерации", который определяет задачи, права, обязанности и ответственность налоговых органов. В последствие данный документ претерпевал изменения и увязывался с НК РФ.

В 1998 г. произошло еще одно преобразование системы налоговых органов – создано Министерство по налогам и сборам Российской Федерации (МНС РФ) (Указ Президента РФ от 23.12.1998 г. № 1635). Введена первая часть унифицированного налогового закона – Налогового кодекса Российской Федерации. В этот период происходило изменение системы налогов, упразднялись мелкие налоги и сборы, выстраивалась стабильная система налоговых платежей. Постепенно вводились главы второй части НК РФ. В 2004 г., при проведении следующего этапа налоговой и административной реформы МНС России было преобразовано в Федеральную Налоговую службу России (ФНС России) (Указ Президента РФ от 09.03.2004 N 314 "О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти" и Указ Президента РФ от 15.03.2005 N 295 "Вопросы Федеральной налоговой службы").

Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 N 506 "Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе" утверждены полномочия ФНС России, которые значительно шире, чем те полномочия, которые обозначены в НК РФ. Согласно данному постановлению ФНС России подчинена Министерству финансов России. В полномочия ФНС России включены:

- контроль и надзор за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов, сборов и страховых взносов;

- контроль за производством и оборотом табачной продукции;

- контроль за применением контрольно-кассовой техники;

- функции органа валютного контроля в пределах компетенции налоговых органов;

- государственная регистрация юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств;

- аккредитация филиалов, представительств иностранных юридических лиц (за исключением филиалов иностранных страховых организаций и представительств иностранных кредитных организаций);

- представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам.

С развитием новых форм хозяйствования и актуальных требований налоговые органы наделяются новыми полномочиями. В частности, в рамках развития системы маркировки и прослеживаемости товаров налоговые органы получили новые функции в сфере прослеживаемости товаров (ст. 6.2 Закона «О налоговых органах»), среди них:

- создание, внедрение и сопровождение национальной системы прослеживаемости товаров;

- сбор, учет, хранение и обработку сведений, включаемых в национальную систему прослеживаемости товаров;

- обмен сведениями между национальной системой прослеживаемости товаров и иными государственными информационными системами;

- контроль за операциями с товарами, включенными в перечень товаров, подлежащих прослеживаемости.

В соответствии со ст. 9 НК РФ участниками налоговых отношений являются налоговые и таможенные органы. В главе 5 первой части НК РФ прописаны права, обязанности и ответственности налоговых органов, а также иных органов, которые имеют полномочия в области налоговых отношений. Налоговые органы определены как единый централизованный орган исполнительной власти, имеющий территориальные подразделения. Налоговые органы взаимодействуют с иными федеральными, территориальными и местными органами власти.

Федеральная налоговая служба имеет разветвленное территориальное деление, что определено Приказами Министерства финансов России (Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 9 августа 2005 г. N 101н «Об утверждении Положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы»), (см рис 1.3.1).

По каждому структурному территориальному подразделению ФНС РФ разработаны типовые положения (Приказ Минфина России от 17 июля 2014 г. № 61н "Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы»).

Основным и наиболее многочисленным звеном территориальных органов ФНС РФ являются Инспекции ФНС РФ по районам, городам, районам в городах межрайонного уровня.

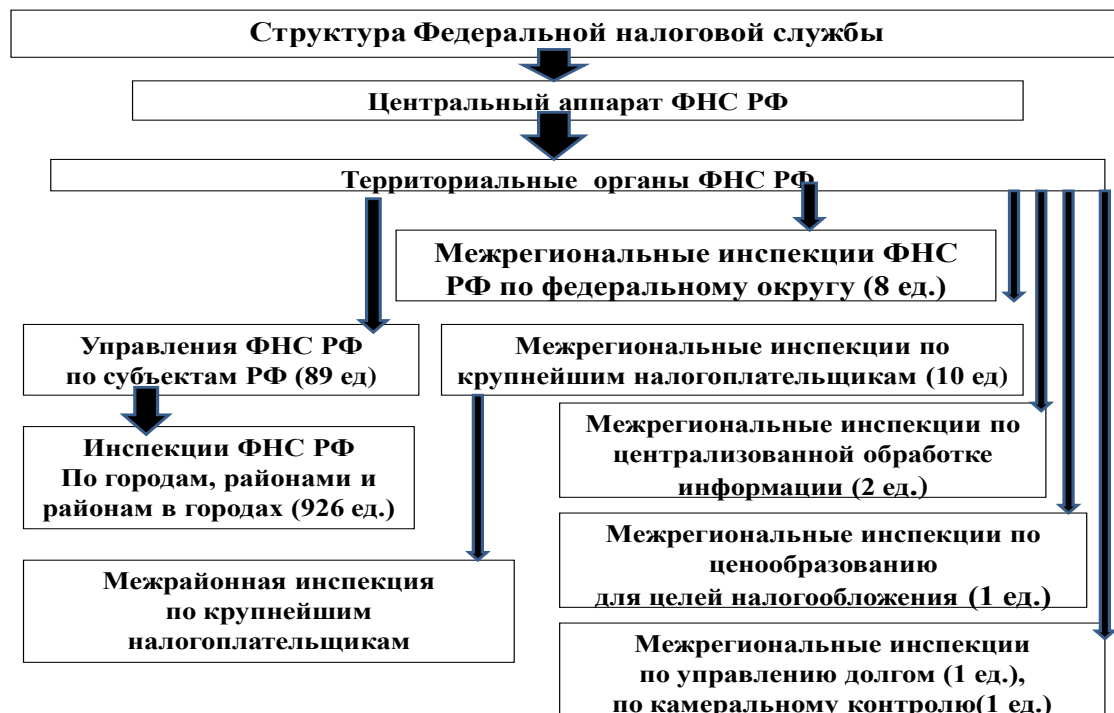


Рис. 1.3.1 Структура Федеральной налоговой службы

Данные подразделения реализуют все основные полномочия, закрепленные в Положении о ФНС РФ, проводят основные контрольные мероприятия: от постановки на налоговый учет, проведения контрольных мероприятий, привлечение к ответственности и взыскания налоговой задолженности. Стандартная структура отделов Инспекций ФНС представлена на рис. 1.3.2. По информации ФНС России в настоящее время действует порядка 926 налоговых инспекций районного уровня. В Республике Татарстан действует 16 инспекций. Данные территориальные налоговые органы подчинены Управлениям ФНС России по субъектам РФ.

Управления ФНС России по субъектам Российской Федерации подчинены Центральному аппарату ФНС РФ. Их количество составляет 89 единиц. Так в Приволжском Федеральном округе работает 14 Управлений ФНС России. На новых территориях России создано 4 управления ФНС России.

## **Стандартная структура отделов ИФНС**

- **Отдел государственной регистрации и постановки на налоговый учет**
- **Отдел ввода и обработки информации**
- **Отдел работы с налогоплательщиками**
- **Отдел камеральных налоговых проверок**
- **Отдел выездных налоговых проверок**
- **Отдел урегулирования задолженности**
- **Отдел предварительного контроля (анализа)**
- **Отдел юридического сопровождения**
- **Отдел финансового и общего обеспечения**

Рис. 1.3.2 Структура отделов инспекции ФНС России по городу, району

Межрегиональные инспекции ФНС России включают в себя 10 инспекций по крупнейшим налогоплательщикам, которые специализируются на контроле в определенной сфере экономической деятельности, которым подчинены 12 межрайонных инспекций по крупнейшим налогоплательщикам (см. таблицу 1.3.1).

В Казани организована работа Межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 4, которая специализируется на проверках организаций в сфере добычи, переработки нефти и газа, их реализации и транспортировки. Межрегиональные и Межрайонные инспекции ФНС России реализуют все полномочия, предусмотренные НК РФ, ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники», Постановлением Правительства № 506 и иными документами.

Таблица 1.3.1

## Состав межрегиональных инспекций ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам

Номер Межрегиональной ИФНС РФ	Номер Межрайонной ИФНС РФ	Специфика и вид деятельности
№1 – г. Москва Налоговое администрирование Транснациональных Корпораций при условии, что в уставном капитале Организации доля участия иностранных лиц (инострannого лица) прямо или косвенно превышает 50	№ 1 – г. Москва	Оптовая и розничная торговли, производство машин и оборудования, металлургическое и химическое производство, обеспечение электроэнергией, газом, водоснабжением, оказание транспортных услуг, услуги в области связи и в сфере интернет технологий и иных видов деятельности, при условии, что в уставном капитале Организации доля участия иностранных лиц (инострannого лица) прямо или косвенно превышает 50 контролирующим лицом такой Организации не являются резиденты Российской Федерации
	№ 2 – Москва	
№2 – г. Москва	№ 3- г. Новосибирск  № 4 – г. Казань	Добыча (предоставление услуг по добыче) нефти и газа природного горючего, производство нефтепродуктов, оптовая торговля нефтью, нефтепродуктами и газом природным горючим, транспортировка нефти, нефтепродуктов и горючего природного газа с использованием трубопроводного вида транспорта, а также функции органа валютного контроля в пределах компетенции налоговых органов
№ 3 – г. Москва	№ 5 – г. Москва	Оптовая и розничная торговля, производство и (или) реализация пищевых продуктов, напитков и табачных изделий, растениеводство и животноводство.
	№ 6 – г. Санкт-Петербург	



№ 4 – г. Москва	№7 – г. Москва № 8 - г. Санкт-Петербург	Производство машин, транспортных средств, оборудования, техники и иных товаров
№ 5 – г. Москва	№ 9 – г. Кемерово	Добыча полезных ископаемых, за исключением нефти и газа природного горючего, металлургическое производство, производство химических веществ и химических продуктов
	№ 10 – г. Екатеринбург	
№ 6 – г. Москва	№ 11 – г. Москва	обеспечение электрической энергией и газом, водоснабжение, оказание транспортных услуг и иных услуг, оказываемых организацией.
	№ 12 – г. Санкт-Петербург	
№ 7 – г. Москва	-	Деятельность в области информации и связи, осуществляемая операторами мобильной связи и организациями, осуществляющими деятельность в сфере интернет-технологий, научные исследования и разработки, деятельность по организации и проведению азартных игр и заключению пари, по организации и проведению лотерей, а также иностранных компаний, оказывающих российским покупателям услуги в электронной форме
№ 9 – г. Москва	-	Деятельность в финансово-кредитной и страховой сфере.
№ 10 – г. Москва	-	Налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков - физических лиц.

Источник: Составлено на основе информации ФНС России.

Специфическими полномочиями наделены Межрегиональные инспекции ФНС России по централизованной обработке данных (МИ ФНС РФ по ЦОД), которые созданы в связи с развитием и внедрением в практику налогового администрирования цифровых технологий. К основным полномочиям в области налогового контроля отнесены:

- формирование и ведение федеральных информационных ресурсов и реестров, справочников, федерального хранилища данных;

- обеспечение информационного взаимодействия с иными государственными органами;

- формирование отчетности на основе данных государственных реестров; осуществление мониторинга состояния функционирования информационно-технологической инфраструктуры и сервисов автоматизированной информационной системы ФНС России в целом;

- управление информационно-технологической инфраструктурой опытно-промышленной зоны АИС "Налог-3";

- осуществление обмена налоговой информацией ФНС России с компетентными налоговыми органами иностранных государств;

- исполнение аналитических запросов ФНС России на основе сведений, содержащихся в федеральных базах данных и федеральном хранилище данных и иные.

Еще одним подразделением ФНС РФ является Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по ценообразованию для целей налогообложения (МИ ФНС России по ценам), которая была создана в соответствии с НК РФ при введении нового направления налогового контроля – контроля за сделками между взаимозависимыми лицами.

Данное территориальное подразделение ФНС РФ имеет специфические полномочия:

- обеспечивает в установленном порядке прием, обработку, хранение и анализ информации о контролируемых сделках;

- осуществляет автоматизированную обработку и ввод получаемой информации в базы данных;

- осуществляет мониторинг и использование источников информации, которые необходимы для анализа и контроля цен для целей налогообложения;

- обеспечивает сбор, обработку, обобщение, анализ и хранение информации о компаниях - участниках контролируемых сделок;

- осуществляет анализ и оценку рыночных процессов и ценообразования на внешних и внутрироссийском рынках;

- осуществляет анализ и выявление механизмов возможного занижения налоговой базы в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами;

- принимает участие в подготовке материалов для проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами;

-осуществляет анализ и оценку механизмов и последствий для целей налогообложения установления в сделках между взаимозависимыми лицами коммерческих или финансовых условий, отличных от тех, которые имели бы место в сопоставимых сделках между лицами, не являющимися взаимозависимыми;

- предоставляет информацию по вопросам ценообразования органам государственной власти и местного самоуправления, налогоплательщикам в установленных случаях;

-обеспечивает обмен информацией в электронном виде с органами государственной власти в соответствии с межведомственными соглашениями по вопросам ценообразования;

- осуществляет автоматизированный отбор налогоплательщиков для проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, проводимых ФНС России.

С развитием новых методов государственного налогового контроля в связи с расширением негативных тенденций уклонения от уплаты налогов, особенно налога на добавленную стоимость, в структуре ФНС России выделена Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по камеральному контролю. Стоит отметить, что результативность деятельности данного подразделения весьма высокая. Все ИФНС РФ работают в налоговыми разрывами, выявляемыми данным подразделением. Среди основных полномочий выделим следующие:

-осуществляет автоматизированную сверку, сравнительный и перекрестный анализ сведений об операциях, содержащихся в налоговых декларациях по НДС;

-осуществляет выявление противоречий между сведениями (несоответствия сведений) об операциях, содержащихся в налоговых декларациях по НДС налогоплательщиков;

- проводит анализ причин установленных противоречий между сведениями (установленного несоответствия сведений) об операциях, содержащихся в налоговых декларациях по НДС;

- определяет налогоплательщиков, у которых выявлены противоречия между сведениями (несоответствия сведений) об операциях, содержащихся в налоговых декларациях по НДС, свидетельствующие о занижении суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет, либо о завышении суммы НДС, заявленной к возмещению;

- определяет налогоплательщиков, сведения об операциях которых свидетельствуют о злоупотреблении правом принятия сумм НДС к вычету;

- разрабатывает и представляет в установленном порядке в ФНС России предложения по совершенствованию алгоритмов сверки, структурирования анализа и оценки результатов обработки сведений об операциях, содержащихся в налоговых декларациях по НДС;

- доводит до ФНС России и ее территориальных органов информацию о результатах сверки, сравнительного и перекрестного анализа сведений об операциях, содержащихся в налоговых декларациях по НДС, в том числе о выявленных противоречиях между сведениями (несоответствиях сведений);

- организует проведение территориальными налоговыми органами и осуществляет контроль за проведением территориальными органами в отношении налогоплательщиков, их контрагентов (цепочки контрагентов) мероприятий налогового контроля по выявленным противоречиям между сведениями (несоответствиям сведений) об операциях, содержащихся в налоговых декларациях по НДС, свидетельствующим о занижении суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет, либо о завышении суммы НДС, заявленной к возмещению;

- совместно со структурными подразделениями ФНС России участвует в разработке методологической основы развития автоматизированного сравнительного и перекрестного анализа сведений об операциях, содержащихся в налоговых декларациях по НДС;

- осуществляет контроль за правильностью работы алгоритма автоматизированной сверки, сравнительного и перекрестного анализа сведений об операциях, содержащихся в налоговых декларациях по НДС;

- проводит системный анализ сведений о налоговой базе, вычетах и структуре начислений по НДС;

- проводит мониторинг качества администрирования НДС и вырабатывает рекомендации по повышению его эффективности;

- вырабатывает и представляет в ФНС России предложения по мерам, направленным на пресечение причин уклонения налогоплательщиков от налогообложения НДС и иные.

Полномочия таможенных органов в области налогового контроля определены ст. 34 НК РФ. Контрольные полномочия связаны с установленными правилами исчисления налогов при ввозе товаров на территорию России (НДС и акцизы). Налоговый кодекс РФ отсылает нас к Таможенному Кодексу ЕАЭС (ст. 351) и к ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» (ст.258). Таможенные органы вовлечены в процесс создания единого механизма администрирования таможенных, налоговых и иных фискальных платежей. Таможенные органы взаимодействуют с налоговыми органами ст. 222 ФЗ не только при исчислении налогов и выявлении фактов уклонения от уплаты налогов, но и при реализации мероприятий прослеживаемости товаров, а также при реализации риск- ориентированного подхода к организации проверок, информационному обмену информацией, расширения цифровых технологий администрирования.

Полномочия органов внутренних дел в налоговой сфере определены ст. 36 НК РФ, где выделено два аспекта: участие по запросу налоговых органов в процессе проведения выездных налоговых проверок; направление материалов налоговых проверок в правоохранительные органы в целях выявления состава преступления в области налогов. Также органы внутренних дел могут инициировать налоговые проверки в случае выявления признаков налогового правонарушения при проведении оперативных мероприятий. Материалы правоохранительных органов могут быть использованы налоговыми органами при доказательстве состава налогового правонарушения. В соответствие со ст. 37 органы внутренних дел несут ответственность за нанесенный ущерб налогоплательщикам при проведении контрольных мероприятий.

Развитие системы налогового администрирования в России предусматривает постоянное совершенствование деятельности субъектов налогового контроля, которое направлено на расширение информационного цифрового взаимодействия органов исполнительной власти, формирование полного объема информации о налогоплательщике, о его финансово-хозяйственной деятельности, и прозрачности бизнеса в целях минимизации схем уклонения от уплаты налогов и получения необоснованной налоговой выгоды.

## 1.4. Стадии, формы и методы государственного налогового контроля

Вопросы стандартизации государственного налогового контроля являются важным аспектом его организации. Вместе с тем, опираясь на НК РФ и нормативные документы ФНС РФ, четко прописанных структурированных стандартов налогового контроля не существует. Систему стандартов контроля можно определить как совокупность общих, рабочих и этических стандартов (см. рис. 1.4.1).

Общие стандарты контроля представлены системой принципов контроля. Однако в Российском Налоговом кодексе принципы контроля не прописаны. Однако, правила, которые нельзя нарушать должны быть применимы. Принцип законности самый основной, поскольку налоговое законодательство должно четко обозначить, что означает необходимость правового закрепления всех стадий, способов, форм и методов налогового контроля.



Рис. 1.4.1. Элементы стандарта налогового контроля

Рабочие стандарты контроля определяют логику реализации контрольных полномочий конкретным органом контроля, которые наделены определенными полномочиями можно отнести следующие эле-

менты: субъект контроля, объект контроля, предмет контроля, стадии, способы, формы и методы контроля, источники контроля (см. рис. 1.4.2).

Каждый уполномоченный орган в области государственного финансового контроля имеет особенности их реализации. К типу контрольной деятельности следует отнести: надзор; мониторинг; аудит;

Надзор представляет собой особенно широкий спектр контрольных полномочий за объектом контроля. Надзор предполагает не только координацию общего направления финансовой деятельности, применение разрешительных процедур, осуществление непосредственно контрольных процедур, но и применение принудительных мер воздействия на объект контроля.

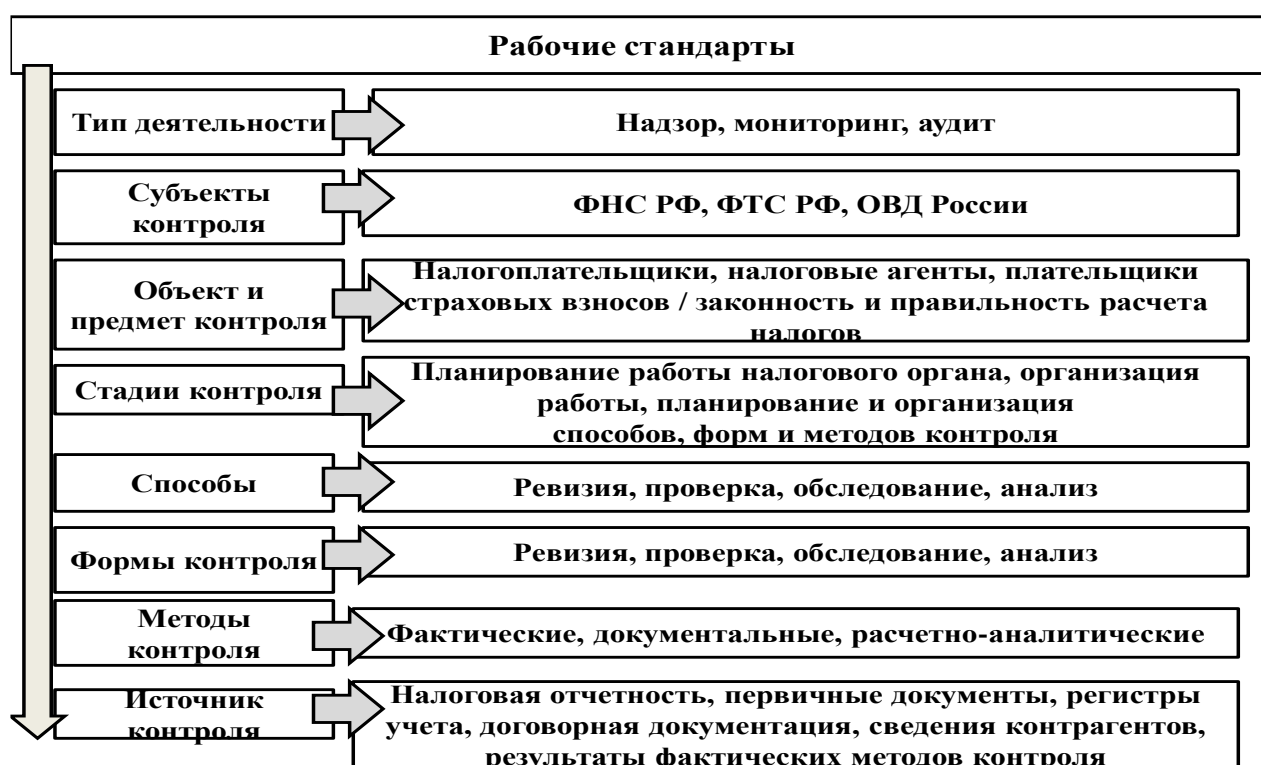


Рис. 1.4.2. Состав рабочих стандартов контроля

Надзор – это тип контрольной деятельности, направленной на осуществление комплекса контрольных процедур и направлений контроля, осуществляемых постоянно действующим органом, имеющим законодательно установленные полномочия. К надзорным органам контроля на сегодняшний момент можно отнести Федеральную налоговую службу. Надзор предполагает осуществление предварительных, текущих и последующих форм контроля. В полномочия этих ор-

ганов входят: учет объектов контроля, в т.ч., лицензирование финансовой деятельности (в области страхового, банковского дела, на рынке ценных бумаг), текущий и последующий контроль за исполнением финансового законодательства, исследование тенденций развития объектов контроля в целях предотвращения негативных последствий их деятельности с позиции интересов граждан, бюджета, применение предупредительных и принудительных мер финансовой ответственности. Основным признаком надзора является комплексность проведения контрольных мероприятий.

Мониторинг - представляет собой постоянное наблюдение за объектом контроля в определенной области финансовой деятельности, отслеживание негативных тенденций в целях предотвращения отрицательных последствий. Органы, осуществляющие мониторинг также ведут учет объектов контроля, собирают и накапливают информацию об объекте в определенной сфере, принимают предупредительные меры, осуществляют анализ деятельности объекта контроля. Основными задачами мониторинга является текущее постоянное наблюдение и применение предупредительных (превентивных) мер воздействия на объект контроля. Налоговые органы России в пределах своей компетенции осуществляют мониторинг финансовой деятельности налогоплательщиков. Для отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок разработаны критерии. Отбор основан на качественном и всестороннем анализе всей информации, которой располагают налоговые органы (в том числе из внешних источников), и определении на ее основе "зон риска" совершения налоговых правонарушений.

Аудит как тип контрольной деятельности государства представляет собой последующие формы контроля за произведенными финансовыми операциями. В России в соответствии со статьей 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» данный вид деятельности является предпринимательской деятельностью по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей. Термин «государственный аудит» широко используется в практике зарубежных контролирующих структур. В декларации Главного бюджетно-контрольного управления США расширенный государственный аудит включает в себя финансовый и управленческий аудит, что подразумевает контроль достоверности отчетности, соответствия дея-



тельности объекта контроля с действующим законодательством, а также оценку эффективности работы объекта контроля.

Налоговые органы в рамках надзорной деятельности проводят и аудит в форме выездных налоговых проверок. Таким образом, надзорная деятельность налоговых органов России, как тип контрольной деятельности с наибольшими контрольными полномочиями, включает в себя и мониторинг, и аудит.

Тип контрольной деятельности дополняется способом контроля. Способ контроля – это организация контрольной деятельности и контрольных мероприятий определенного органа государственного контроля. Согласно такому подходу, можно выделить четыре основных способа контроля, реализующие на сегодняшний момент органами государственного финансового контроля: проверка; ревизия; обследование; анализ. В налоговом контроле законодательно закреплены проверки, как основной способ контроля.

Проверка – это единичное контрольное действие по отношению определенного предмета контроля, или отдельных вопросов финансово-хозяйственной деятельности. С точки зрения правового регулирования контроля проверка – это процессуальное действие. Проверка как процессуальное действие используется достаточно широко, это наиболее распространенный способ контроля. В налоговом контроле проверка законодательно определена как основная форма контроля. В данном случае процедуры проверок четко регулируются нормами закона, устанавливаются жесткие требования к срокам, объемам используемой информации. Классификация проверок представлена на рис. 1.4.3.

Проверки могут осуществляться в различных формах и при использовании разнообразных методов контроля. Так, например, в Налоговом кодексе РФ формой проверок по признаку места проведения осуществляются камеральные и выездные проверки. Здесь же даны признаки повторных проверок в целях осуществления налогового контроля.

Обследование как способ контроля представляет оперативное выявление положения дел по определенному вопросу в целях принятия решения по дальнейшим контрольным действиям. Обследование – это способ предварительного и текущего контроля. Обследование заключается в анализе финансового и имущественного состояния объектов контроля. Отличие обследования от проверки и ревизии заключается в том, что оно неглубокое, основанное на внешней инфор-

мации контрольное действие. Обследование представляет экспресс-диагностику действующей ситуации в объекте контроля. Если в результате обследования будет предположена возможность нарушений финансового законодательства, то это может являться основанием для проведения других способов контроля – проверки или ревизии.

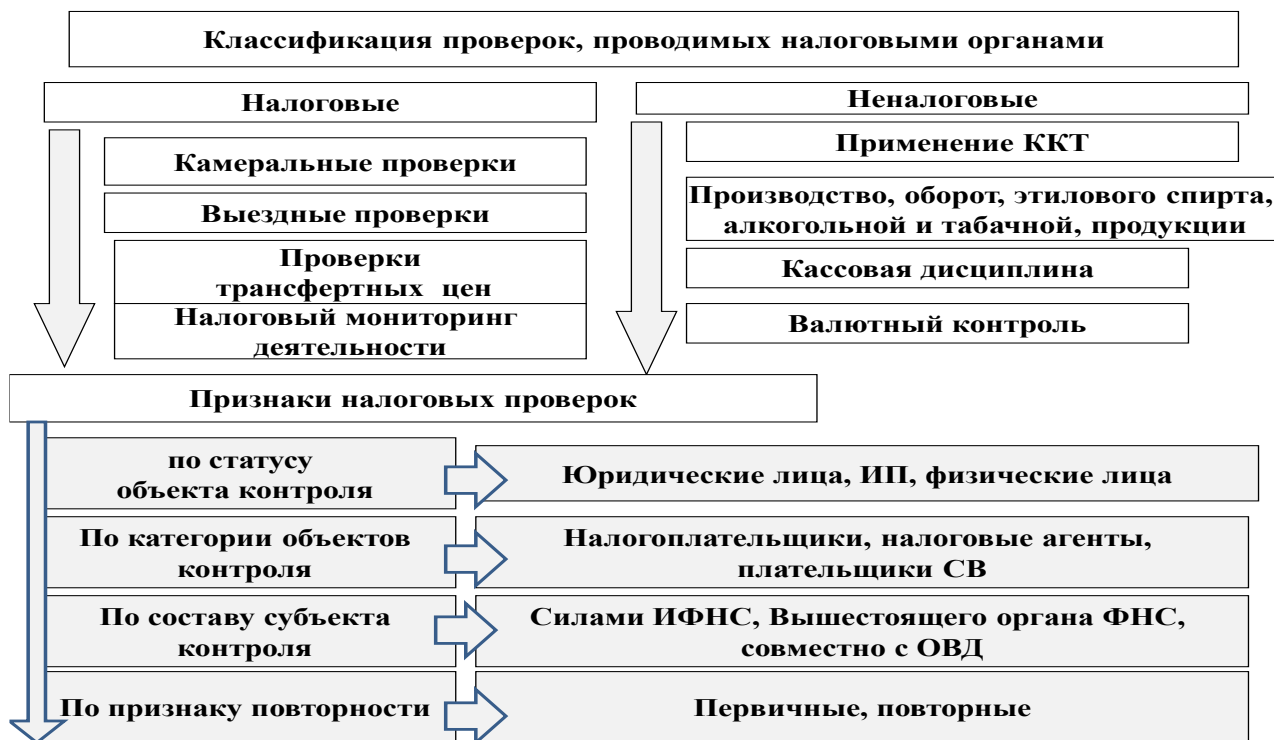


Рис. 1.4.3. Классификация проверок, которые уполномочены проводить налоговые органы

В современной практике государственного налогового контроля этот способ контроля используется в процессе осуществления иных способов контроля. Правовое регулирование обследования как специального способа контроля практически отсутствует. В Налоговом кодексе РФ осмотр (обследование) обозначено в составе прав налоговых органов (ст.31, ст.92 НК РФ).

Обследование как способ контроля целесообразно осуществлять отдельно от других способов, поскольку он может повысить эффективность государственного финансового контроля при борьбе с неучтенным имуществом, производством. Например, в налоговом контроле, обследование как обособленный метод контроля мог бы повысить результативность контроля за единым налогом на вмененный доход для определенных видов деятельности.

В процессе обследования могут использоваться документальные и фактические методы контроля.

Еще одним способом контроля является анализ. Анализ представляет собой системное исследование объекта контроля по определенным вопросам финансово-хозяйственной деятельности. Анализ также как и обследование предшествует проведению более глубоких способов контроля – проверки и ревизии. В отличие от обследования источником анализа являются исключительно документы в форме отчетности, регистров учета, сводной информации. В процессе анализа применяются расчетно-аналитические методы в виде финансово-экономической экспертизы, статистического анализа, исследование рисков. Каждый орган государственного финансового контроля может использовать анализ при проведении контроля. Анализ позволяет обобщить информацию за несколько временных периодов, установить тенденции развития объекта контроля, найти проблемные аспекты его деятельности, предотвратить негативные результаты и правонарушения.

Должностные лица налоговых органов проводят анализ деятельности налогоплательщика, позволяющий сделать вывод о возможном уклонении от уплаты налога. При решении вопросов предоставления отсрочки, рассрочки налогового платежа анализируют действия налогоплательщика в целях предотвращения сокрытия имущества. Например, могут быть выявлены факты систематического уклонения налогоплательщика от явки в налоговый орган, срочной распродажи имущества или переоформление имущества на подставных лиц, участие посреднических фирм в расчетах налогоплательщика за его продукцию, аккумулярование средств налогоплательщика на счетах других лиц.

Осуществляя конкретный способ контроля, используются определенные формы и методы контроля. При проведении проверок и ревизий используются преимущественно фактические и документальные методы контроля, при осуществлении обследования и анализа чаще применяются документальные и расчетно-аналитические методы (см. рис. 1.4.4).

К фактическим методам контроля традиционно относятся: инвентаризация, осмотр, экспертиза, визуальное наблюдение, хронометраж.

Инвентаризация является эффективным методом контроля, поскольку позволяет определить фактическое состояние активов, расче-

тов объекта контроля, достоверность отражения имущества в регистрах учета и балансе. Инвентаризация используется при проведении комплексных способов контроля, таких как ревизии и проверки. В 1995 году Минфином РФ разработан приказ о проведении инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Этот документ предназначен для всех пользователей, в том числе и для хозяйствующих субъектов. Государственные органы контроля могут использовать основные требования приказа при осуществлении контрольных полномочий.



Рис. 1.4.4. Классификация методов контроля

В 1999 г. в Налоговом кодексе РФ в ст. 31 инвентаризация была обозначена в правах налоговых органах как форма контроля. Позже Минфин РФ и МНС РФ приняли совместный приказ о проведении инвентаризации при проведении налоговых проверок, что позволили налоговым органам проводить инвентаризации. Ни в одном вышеназванном документе не дано определение инвентаризации, ее специфических особенностей. Этапами инвентаризации являются: 1. принятие решения о проведении инвентаризации; 2. назначение инвентаризационной комиссии; 3. проведение подсчета фактического наличия товарно-материальных ценностей, оформление описи; 4. сравнение инвентаризационных описей с документальными остатками; 5. выявление излишков и недостат; 6 определение причин результатов инвентаризации; 7. составление акта инвентаризации.

Осмотр как метод фактического контроля юридически установлен не для всех государственных контрольных органов. Как действенный метод он определен в Таможенном кодексе РФ, в Налоговом кодексе РФ. В Налоговом кодексе РФ в ст.92 не дано понятие осмотра, но он обозначен как форма налогового контроля, определены процедуры проведения осмотра. Должностные лица налоговых органов имеют право при необходимости проводить осмотр производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения.

Экспертиза представляет собой метод контроля, в процессе которого исследуются фактические свойства процесса, имущества. Экспертиза как метод контроля определена во многих законодательных актах, регулирующих деятельность контрольных органов. Так в соответствии со ст. 95 Налогового кодекса РФ, экспертиза может быть использована в том случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. В качестве эксперта может быть назначено любое лицо, обладающее необходимыми специальными познаниями для дачи заключения.

Визуальное наблюдение предусматривает исследовать фактическое состояние процесса и имущества. Визуальное наблюдение позволяет определить внешние признаки технологического процесса, или предмета, выявить явные противоречия и нарушения. Данный метод контроля часто используется в таможенном контроле, в контроле применения контрольно-кассовой техники. Однако этот способ практически не описан в НК РФ. Визуальное наблюдение отличается от осмотра тем, что осмотр – это установление факта наличия или отсутствия чего-либо на конкретный момент времени, а визуальное наблюдение осуществляется более длительный период времени, предусматривая исследование самого процесса.

Хронометраж является действенным фактическим методом контроля, с длительным сроком исполнения. Его отличие от визуального наблюдения заключается в том, при хронометраже обязательно проводится подсчет, измерение показателей, характеризующих объект или предмет контроля.

К документальным методам контроля относятся: - исследование документов; сопоставление документов; нормативное регулирование документов; арифметический подсчет; логическое сопоставление.

Документальные методы контроля позволяют изучить положение в объекте контроля за текущие и прошлые периоды. В государственном финансовом контроле документальные методы контроля имеют преимущественное значение при реализации контрольных полномочий.

При документальных методах контроля в качестве источников контроля выступают первичные документы, регистры учета, договора, отчетность, законодательные и нормативные акты. Для исследования документов предусмотрены обязательные процедуры. Документы могут быть представлены согласно установленным обязанностям, например периодическая отчетность, либо по предписаниям или требованиям контролирующих органов. Истребование документов осуществляется при проведении налоговых проверок. В соответствии со ст. 93 и 93.1 НК РФ должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого лица необходимые для проверки документы посредством вручения этому лицу (его представителю) требования о представлении документов.

При исследовании документов обращается внимание на выполнение требований к установленным формам документов, правильности их заполнения, полноту сведений, содержащихся в них, а также достоверность информации. Сопоставление документов подразумевает: сравнение идентичных документов, полученных от разных источников, сличение информации регистров учета с первичными документами, сопоставление документов за разные периоды времени. Все зависит от того, какие цели контроля ставятся перед субъектом контроля. В определенных случаях могут проводить экспертизу подлинности самого документа, всех записей и подписей в нем содержащихся. Документ является источником контроля, а также предметом контроля. Нормативное регулирование документов предусматривает соответствие их установленным формам, порядку оформления, наличие всех подписей реквизитов, необходимых для идентификации документа.

Расчетно-аналитические методы контроля приобретают в настоящее время большую значимость, поскольку позволяют собирать информацию об объекте контроля за продолжительный период времени. Внедрение новых методов контроля, базирующихся на сопоставлении, сравнении информации, имеет важное значение для повышения эффективности контрольных мероприятий и всей контрольной деятельности в целом. В нормативно-правовой базе государственного

налогового контроля расчетно-аналитические методы отражены недостаточно.

В налоговом контроле расчетные методы применяются в случае отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги. В этом случае налоговые органы вправе определять суммы налогов расчетным путем, на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках.

Расчетно-аналитические методы применяются налоговыми органами при отборе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок, что определено в концепции планирования выездных налоговых проверок. Федеральная налоговая служба разработала аналитические критерии, на основании которых формируются риски налоговых правонарушений. Анализ финансово-экономических показателей их деятельности содержит несколько уровней, в том числе: анализ сумм исчисленных налоговых платежей и их динамики; анализ сумм уплаченных налоговых платежей и их динамики; анализ показателей налоговой и (или) бухгалтерской отчетности налогоплательщиков, позволяющий определить значительные отклонения показателей финансово-хозяйственной деятельности текущего периода от аналогичных показателей за предыдущие периоды или же отклонения от среднестатистических показателей отчетности аналогичных хозяйствующих субъектов за определенный промежуток времени, а также выявить противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, и (или) несоответствие информации, которой располагает налоговый орган; анализ факторов и причин, влияющих на формирование налоговой базы.

Кроме того, при создании специализированных межрегиональных инспекций по централизованной обработке данных налоговые органы используют расчетно-аналитические методы при выявлении налоговых разрывов по НДС, выявляют цепочки технических органи-

заций и индивидуальных предпринимателей, которые приводят к уклонению от уплаты налогов.

Форма контроля – это проявление и порядок реализации контрольных полномочий. Форма контроля соответствует определенному способу контроля. Способ контроля выражается через форму контроля. Форма контроля уточняет и детализирует способ контроля. Формы контроля можно классифицировать по разным признакам: по времени осуществления; по полноте используемой информации; по охвату вопросов, подвергаемых контролю; по месту проведения контрольных действий (см. рис. 1.4.5).



Рис. 1.4.5. Классификация форм контроля

По времени проведения контроль может быть предварительным, текущим, последующим. Данный классификационный признак в правовых документах определен не достаточно полно. Но это не означает, что способ контроля не реализуется такими формами. Например, в Налоговом кодексе РФ предварительный, текущий и последующий контроль не обозначены как формы контроля, однако, фактически налоговые органы осуществляют предварительный, текущий и последующий контроль.

Предварительный контроль проводится до совершения хозяйственной операции или иного действия. Преимуществом предвари-



тельного контроля является возможность предотвращения ошибок и правонарушений. Последующий контроль проводится после совершения операций. Он имеет более полную информационную базу, но не несет превентивной функции, что не позволяет определить его как наиболее эффективную форму контроля. Последующий контроль, как правило, является выборочным, а не сплошным, что вызывает необходимость разработки системы отбора объектов контроля для его проведения. Последующий контроль позволяет глубоко изучить объект и предмет контроля, использовать большой объем первичной информации и учетных регистров и отчетности. В результате последующего контроля органы контроля уполномочены применять меры принуждения и ответственности. Последующий контроль применяется практически во всех направлениях государственного финансового контроля, достаточно подробно и полно регулируется нормативно-правовыми документами.

По объему используемой информации контроль может быть сплошным или выборочным. Данные методы контроля могут быть использованы в рамках предварительного, текущего и последующего контроля. Сплошной способ заключается в проведении контрольного действия в отношении всей совокупности финансовых и хозяйственных операций, относящихся к одному вопросу программы ревизии (проверки). Сплошной метод контроля предполагает изучение всех аспектов деятельности объекта контроля, всех показателей его отчетности или плана, первичных документов, записей в формах аналитического и синтетического учета, всей иной информации. При использовании сплошного метода контроля в рамках предварительного контроля, как правило, изучается вся информационная база об объекте или предмете контроля, все показатели подвергающиеся проверки. Сплошной метод контроля при текущем изучении объекта или предмета контроля (например, отчетности или текущих показателей) предполагает изучение достоверности всех сведений, заявленных в документах. При последующем методе контроля сплошное изучение объекта контроля предполагает исследование всех документов и за все отчетные периоды, подвергнутые контролю.

Выборочный метод контроля предполагает либо отбор определенных предметов контроля, либо отбор периода деятельности. Выборочный метод чаще используется при последующем контроле. Субъект контроля может выявить «узкие» места в деятельности или операциях объекта контроля. Эти места и становятся предметом кон-

троля. От интуиции субъекта контроля зависит успех выборочного контроля. Выборочность контроля регулируется установленными законодательством нормативных сроков осуществления контрольных процедур. При их ограниченности контрольные органы вынуждены выбирать на что и на какой период следует обратить внимание. Выборочный способ заключается в проведении контрольного действия в отношении части финансовых и хозяйственных операций, относящихся к одному вопросу программы ревизии (проверки). Объем выборки и ее состав определяются руководителем ревизионной группы таким образом, чтобы обеспечить возможность оценки всей совокупности финансовых и хозяйственных операций по изучаемому вопросу.

Проверки могут быть осуществлены как выборочным, так и сплошным методом, с предыдущим критерием достаточно тесно связан критерий величины объекта контроля. Согласно данному критерию контроль делится на комплексный и тематический. Комплексный контроль предусматривает полное изучение информации об объекте контроля. Здесь проверяется логическая связь между хозяйственными операциями и достоверность привлекаемых источников информации. Сравнивая комплексный и сплошной контроль, отличия проявляются в том, что комплексный контроль относится больше к предмету контроля, а сплошной - к источнику информации. Таким образом, когда мы говорим о комплексном контроле, то подразумеваем исследование всех направлений деятельности объекта контроля. Например, в налоговом контроле при проведении выездных проверок можно применить комплексный принцип, т.е. проверить все налоги за определенный период времени.

При тематическом контроле исследуются отдельные вопросы финансовой деятельности. Тематический контроль предполагает выбор определенного направления деятельности объекта контроля и изучение порядка его осуществления. В каждом направлении контроля используются свои критерии определения тематики контрольных действий. Например, в налоговом контроле тематический контроль подразумевает либо выбор налога, подлежащий изучению, либо выбор направления деятельности (внешнеэкономической, участие на рынке ценных бумаг).

По критерию места проведения финансовый контроль подразделяется на камеральный и выездной. Камеральный контроль предполагает осуществление контрольных действий без выхода на объект кон-

троля. Источником камерального контроля являются чаще документы и информация, которая получена субъектом контроля от самого объекта, от сторонних организаций. Субъект контроля обобщает всю имеющуюся у него информацию и формирует выводы. В налоговом контроле камеральная проверка является одним из основных методов контроля. Она 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.

Выездной контроль в отличие от камерального предполагает выход на территорию объекта контроля. Выездной контроль может осуществляться в виде проверок и ревизий. В Налоговом кодексе РФ определено, что выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. В случае, если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа.

Важнейшим аспектом стандартизации является источник контроля. Источники контроля – это определенный информационный ресурс, используемый для получения объективной картины об объекте и предмете контроля. Источники контроля представлены внутренней информацией объекта контроля в форме договорной документации, первичных документов, регистров учета и финансовая отчетность объекта контроля. К внешним источникам контроля относятся нормативно-правовая база, регулирующая определенные финансовые отношения, данные иных государственных органов (см. рис. 1.4.6).

Налоговое законодательство определяет порядок истребования документов и предоставления документов в процессе реализации способов контроля. Документы могут быть истребованы у самого налогоплательщика (ст. 88, 89, 93 НК РФ), также у контрагентов налогоплательщика (ст. 93.1. НК РФ), аудиторских организаций (ст. 93.2. НК РФ) и банков (ст. 86 НК РФ). Возможность истребования документов обозначены в ст. 88 и 89 НК РФ, а сами процедуры истребования - в ст. 93, 93.1 НК РФ. Наиболее ограничены права налоговых органов по истребованию документов установлены в ст. 88 НК РФ при проведении камеральных налоговых проверок. Кроме того, налоговые органы имеют возможность проводить выемку документов

у налогоплательщика, если у них будет подозрение на их сокрытие или изменение, что повлияет на результаты налоговой проверки (ст. 94 НК РФ). Значительно расширены права налоговых органов по взаимодействию с контрагентами налогоплательщика. Это можно реализовать в процессе проверки, вне рамок ее, по конкретной сделке. Налогоплательщики несут ответственности за непредставление документов по части 1 ст. 126 НК РФ, а контрагенты – по части 2 ст. 126 НК РФ.

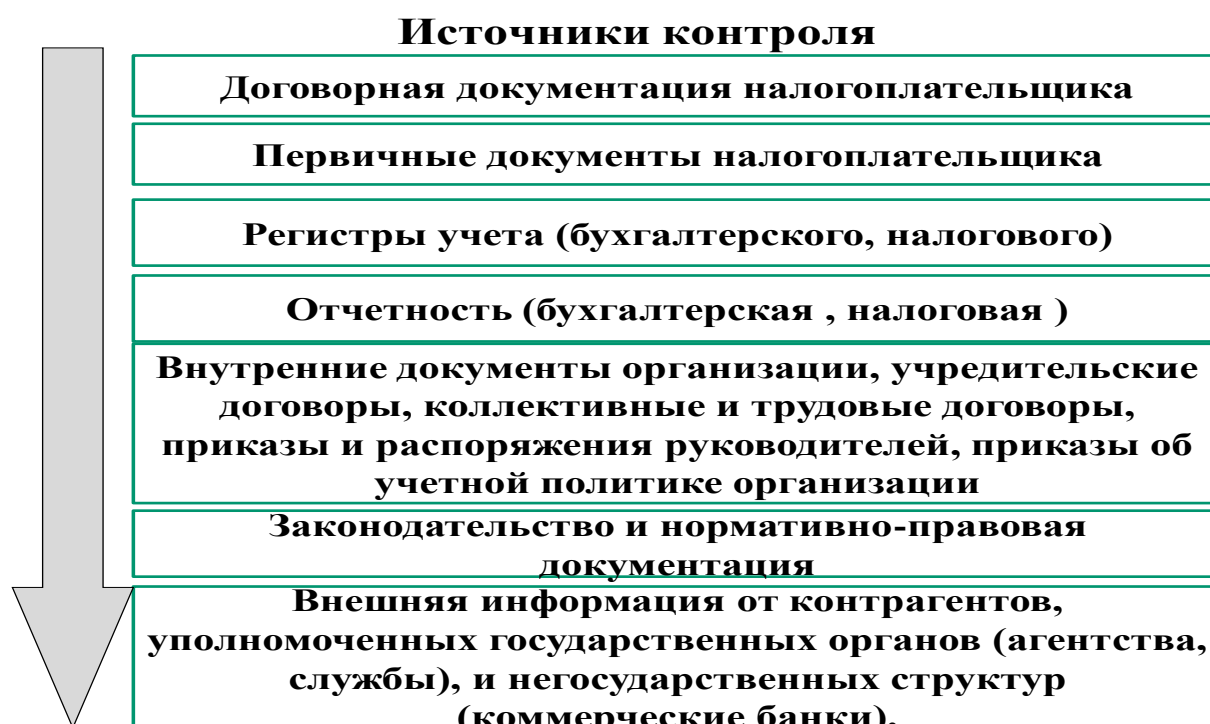


Рис. 1.4.6. Источники контроля

Надзор как тип контрольной деятельности налоговых органов России может использовать все основные способы контроля – обследование, анализ, проверки. Соответственно, каждому способу контроля соответствуют формы и методы контроля. Например, обследование как способ контроля может осуществляться при использовании фактических и документальных методов контроля. Обследование может быть по времени осуществление предварительное, текущее и последующее. Как правило, обследование является выборочным и тематическим, поскольку осуществляется в течение короткого промежутка времени в целях быстрого реагирования на сложившуюся ситуацию.

Таким образом, сочетание способов, форм и методов контроля может быть разнообразным, что должно быть четко определено законодательными актами.

### **1.5. Цифровые технологии в системе государственного налогового контроля**

Развития налоговых органов характеризовалось **наличием ряда системных проблем**, решение которых возможно только на базе эффективного использования информационных технологий:

- непрерывное увеличение налогового документооборота (средние темпы увеличения налоговой отчетности составляют от 20 до 40% в год);

- усложнение и постоянное изменение процедур налогового законодательства (по оценке аналитиков, в год меняется от 40% алгоритмов расчета налогов);

- огромные трудозатраты на обработку налоговых документов (только трудозатраты на ввод первичных налоговых документов от юридических лиц составляют сотни тыс. чел.-дней, по оценкам от 25 до 30% времени работников налоговых органов тратится на ручной ввод данных налоговой отчетности);

- низкая эффективность контрольной работы (в течение года налоговые органы выполняют 500 тыс. выездных проверок, каждая из которых требует привлечения 8-10 специалистов на 20-30 дней. Однако, результативность составляет 50%);

- концентрация основной налоговой информации на уровне налоговых инспекций (информация о налоговых операциях хранится и обрабатывается в т.н. лицевых счетах налогоплательщиков, в вышестоящие органы передаются сводные данные. Качество информации зависит от квалификации и добросовестности налогового инспектора, это приводит к неполноте и противоречивости информации о налогоплательщике, создает основу для злоупотребления);

- выделение процедур налогового администрирования на уровне инспекций (основные налоговые процедуры (учет налогоплательщиков, сбор и проверка документов, контроль лицевых счетов, выездные проверки, наложение штрафов) планируются и выполняются, такая ситуация приводит к низкому качеству и отсутствию стандартов в работе, высоким трудозатратам.

В настоящее время вышеназванные проблемы активно решаются. Одной из приоритетных задач налоговой службы является информа-

тизация налоговых органов, в рамках которой предполагается использование:

- информационных технологий,
- создание информационных систем, эффективно поддерживающих функционирование структуры налоговых органов.

В связи с этим, в органах налоговой службы создана автоматизированная информационная система, которая предназначена для автоматизации функций всех уровней налоговой службы по обеспечению сбора налогов и других обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды, проведению комплексного оперативного анализа материалов по налогообложению, обеспечению органов управления и соответствующих уровней налоговых служб достоверной информацией.

Информационное обеспечение включает весь набор показателей, документов, классификаторов, кодов, методов их применения в системе налоговых органов, используемые в процессе автоматизации решения поставленной задачи. В информационном аспекте система должна предоставлять достаточную и полную информацию для реализации ее основных функций, иметь рациональные системы кодирования, использовать общие классификаторы информации, иметь хорошо организованные информационные файлы и базы данных, формировать выходную информацию в форме, удобной для восприятия пользователями

В рамках международного Форума по налоговому администрированию (FTA) Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), собравшего руководителей налоговых администраций из 53 стран, в декабре 2020 года был опубликован доклад «Налоговое администрирование 3.0: Цифровая трансформация налогового администрирования». Документ обобщает лучшие международные практики по цифровой трансформации налогового администрирования. В качестве положительного опыта Российской Федерации приведен процесс «налогового мониторинга», который налоговые органы внедряют в практику налогового администрирования. По данным ФНС России с начала его введения (2015 г.) в 30 раз возросло количество его участников. По данным доклада Руководителя ФНС России Д. Егорова одним из главных направлений дальнейшего развития налогового администрирования обозначено цифровизация контроля НДС, в т.ч. расширение онлайн-доступа ФНС РФ к бухгалтерской и налоговой отчетности среднего бизнеса.

ФНС РФ переходит к «полностью цифровой организации» процессов администрирования. На первой (завершившейся) стадии «модели цифровой зрелости» для ведомства процесс цифровизации выражался созданием последовательно веб-сайтов, веб-порталов и персональных электронных сервисов, на второй (проходит к концу 2018 года) — мобильными приложениями и индивидуальными проактивными сервисами. Налоговые сервисы должны в перспективе быть полностью интегрированы в бизнес-среду, налоговые обязательства будут исполняться автоматически, экономика обретет прозрачность. Граница перехода к «новой прозрачности» в версии ФНС — практическая реализация в экономике интернета вещей (IoT) в 2025–2035 гг. В перспективе 10–15 лет ФНС видит себя как сервисную службу, чья ИТ-инфраструктура тесно взаимодействует в режиме реального времени с «цифровыми процессами» внутри компании-налогоплательщика, в том же режиме проверяя корректность уплаты налогов («автоматическое выполнение налоговых обязательств без усилий»).

К основным цифровым инструментам, используемым налоговыми органами России можно отнести:

- онлайн – кассы;
- единая государственная автоматизированная информационная система, предназначенная для государственного контроля за объемом производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции (ЕГАИС);
- декларирование налоговых обязательств через телекоммуникационные каналы связи;
- выдача справок и информации через интернет ресурсы;
- развитие оформления электронной подписи;
- развитие системы личных кабинетов налогоплательщиков
- упрощенная система получения налогового вычета по НДФЛ
- упрощенная процедура регистрации индивидуальных предпринимателей;
- создание Государственного информационного ресурса бухгалтерской (финансовой) отчетности (ГИР БО),
- реестры населения и ЗАГС;
- АИС – НДС;
- маркировка товаров;
- система прослеживаемости товаров;
- цифровые методы аналитики;

- единый электронный кошелек физических и юридических лиц.

Внедрение технологии онлайн-касс позволяет контролировать все продажи, минимизировать теневой оборот. В России разворачивается вторая волна перехода бизнеса на онлайн-кассы. Организация работы онлайн-касс регулируется Федеральным законом "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации" от 22.05.2003 N 54-ФЗ. В настоящее время все организации и индивидуальные предприниматели при расчетах наличными денежными средствами, а также платежными картами обязаны применять специальную ККТ, связанную с серверами операторов фискальных данных, которые сохраняют и накапливают всю информацию по продажам. Общее количество функционирующих онлайн-касс в России составляет более 2,3 млн, что в два раза больше, чем было до кассовой реформы. Чек законны как в бумажном, так и в электронном вариантах. Онлайн-кассы дают возможность контролировать в рознице объем средств в размере 2,5 трлн руб. в месяц. Технология передачи данных в налоговую службу онлайн также «хорошо используется» и «дает кумулятивный эффект обеления соответствующей отрасли в рознице».

ЕГАИС была введена в соответствии с Федеральным законом от 22.11.1995 N 171-ФЗ "О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции". Правила ее ведения утверждены Постановлением Правительства РФ от 29 декабря 2015 г. N 1459 «О функционировании единой государственной автоматизированной информационной системы учета объема производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции». Участниками данной системы являются производители и импортеры алкогольной и спиртосодержащей продукции, оптовые и розничные продавцы данной продукции, транспортные организации, которые перевозят данную продукцию. Участники получают доступ к системе, обязаны вести учет всей продукции через данную систему путем введения регистрационных номеров (в форме марок). При реализации обязательно должна использоваться контрольно-кассовая техника.

Система отслеживает наличие товара в системе учета ЕГАИС. Причины, по которым чек может быть отклонен онлайн-проверкой:

- алкогольная продукция, оклеенная данной маркой, уже была ранее продана;



- алкогольная продукция оклеена маркой, которая по данным ЕГАИС уже уничтожена;

- организация-продавец не передала в онлайн-проверку данные по возврату алкогольной продукции. Данная ситуация решается после поступления и обработки в ЕГАИС по стандартным каналам чеков по продажам продукции;

- не пройдена проверка федерального времени продажи продукции (с 8.00 до 23.00). Проверка не проводится в отношении возвратных чеков.

В рамках проведения контрольных мероприятий, с целью недопущения нелегального оборота продукции, в системе ЕГАИС вводят ограничительные меры в отношении продукции с признаками нелегального оборота. Любые попытки оборота такой продукции в ЕГАИС отклоняются, участник системы получает уведомление о необходимости связаться с Росалкогольрегулированием.

Самой востребованной услугой ФНС РФ является возможность предоставления деклараций. В ФНС России 47 услуг, 17 из которых являются сдачей деклараций. Доля налогоплательщиков-организаций, ведущих финансово-хозяйственную деятельность и представивших налоговые декларации (расчеты) по ТКС составила 96,03% (в 2014 году - 94,1%, в 2013 году - 81,3%). Доля налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей (работодателей), представивших в налоговые органы налоговые декларации (расчеты) по ТКС, составила 80,53% (в 2014 году - 78,85%, в 2013 году - 76,05%).

Электронные услуги ФНС России распространяются также на процесс подтверждения налогоплательщиками деклараций, пояснений, писем и иных документов электронной подписью. В 2020 были введены новые цифровые услуги, которые запущены Федеральной налоговой службой. Один из проектов — развитие удостоверяющего центра (УЦ), который обеспечит сертификатами квалифицированной электронной подписи юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и нотариусов. Ожидалось, что в 2022 году УЦ обрабатывает 100% запросов ИП, юрлиц и нотариусов.

Еще один сервис ФНС РФ связан с упрощенной процедурой вычета НДС через личный кабинет налогоплательщика. Из-за разного рода проблемных моментов (недостаточная численность сотрудников ФНС и неготовность банков к информационному сотрудничеству в

электронном виде) в 2022 года отработали практику без расширения самой системы вычетов.

В перспективе развития налогового администрирования ставится задача расширения налогового мониторинга (раздел 5.2 НК РФ) не только на крупнейших налогоплательщиков, но и на средний бизнес. Это позволит налоговым органам самостоятельно определять налоговые обязательства налогоплательщиков. Такая возможность появится при развитии электронных документов и документооборота между участниками сделок, а также форматов доступа налоговых органов к базам данных налогоплательщиков.

### ***Вопросы для самоконтроля по главе 1***

1. Необходимость и сущность налогового контроля.
2. Стандартизация налогового контроля.
3. Характеристика типов контрольной деятельности, способов, форм и методов налогового контроля.
4. Характеристика источников налогового контроля.
5. Этапы контрольных мероприятий: планирование контрольных действий; проведение контрольных действий; обобщение и оформление материалов контрольных мероприятий; реализация результатов контроля.
6. Место налоговых проверок в системе контрольных полномочий налоговых органов.
7. Классификация налоговых проверок, проводимых налоговыми органами.
8. Правовое регулирование налоговых проверок.
9. Полномочия налоговых органов по проведению налоговых проверок. Распределение функций по проведению налоговых проверок в структуре налоговых инспекций
10. Налоговые и неналоговые проверки, их взаимосвязь и отличие.

### ***Тесты по главе 1***

1. Субъект контроля – это
  - 1) органы, осуществляющие контрольные действия и мероприятия
  - 2) организации, физические лица, по отношению к которым осуществляется контрольное действие
  - 3) отношения, вид деятельности, отдельные тематические вопросы, подлежащие контролю

2. Объект контроля – это

- 1) органы, осуществляющие контрольные действия и мероприятия
- 2) организации, физические лица, по отношению к которым осуществляется контрольное действие
- 3) отношения, вид деятельности, отдельные тематические вопросы, подлежащие контролю

3. Предмет контроля – это

- 1) органы, осуществляющие контрольные действия и мероприятия
- 2) организации, физические лица, по отношению к которым осуществляется контрольное действие
- 3) отношения, вид деятельности, отдельные тематические вопросы, подлежащие контролю

4. Налоговый контроль регулируется

- 1) только федеральным законодательством
- 2) федеральным, региональным законодательством
- 3) федеральным, региональным и муниципальным законодательством

5. Методы финансового контроля включают

- 1) фактические и документальные
- 2) сплошные и выборочные
- 3) предварительные и последующие

6. Стандарт финансового контроля представляет собой взаимосвязь:

- 1) объектов, источников, предметов, методов, форм
- 2) субъектов, источников, методов
- 3) материальных ресурсов, договоров, методов

7. Способами контроля являются

- 1) комплексные, тематические
- 2) сплошные и выборочные
- 3) обследование и проверка

8. По времени проведения налоговый контроль делится на

- 1) сплошной и выборочный
- 2) предварительный, текущий, последующий
- 3) фактический, документальный
- 4) внешний, внутренний

9. По методу осуществления налоговый контроль делится на

- 1) сплошной и выборочный
- 2) предварительный, текущий, последующий
- 3) фактический, документальный
- 4) внешний, внутренний

10. Регламентирует деятельность проверяющего органа и защищает проверяемого

- 1) принцип законности
- 2) принцип ответственности
- 3) принцип системности

11. Контрольные действия должны быть обоснованы и не должны зависеть от национальных, религиозных, личных интересов. Это-

- 1) принцип законности
- 2) принцип ответственности
- 3) принцип системности
- 4) принцип объективности

12. Налоговый контроль регулируется

- 1) Бюджетным и Налоговым кодексами РФ
- 2) Только Налоговым кодексом РФ
- 3) Таможенным и Налоговым кодексом РФ

13. По величине объекта финансовый контроль классифицируется на

- 1) сплошной и выборочный
- 2) предварительный, текущий, последующий
- 3) фактический, документальный
- 4) внешний, внутренний

14. На стадии налогового учета и отчетности в системе налогового администрирования принимают участие:

- 1) только налоговые органы
- 2) налоговые органы и финансовые органы каждого уровня
- 3) налоговые органы и органы Федерального казначейства
- 4) только Федеральное казначейство

## ГЛАВА 2

### ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ НА СТАДИИ ПОСТАНОВКИ НА НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ

- 2.1. Организация постановки на налоговый учет и его правовое регулирование
- 2.2. Особенности постановки на налоговый учет физических лиц
- 2.3. Особенности постановки на налоговый учет индивидуальных предпринимателей
- 2.4. Особенности постановки на налоговый учет организаций

#### 2.1. Организация постановки на налоговый учет и его правовое регулирование

Одной из основных форм налогового контроля, охватывающей практически всех налогоплательщиков, является **учет и регистрация**. Комплексная система учета и регистрации налогоплательщиков служит значимым элементом налогового администрирования в большинстве стран, предоставляя информацию для всех процессов контрольных мероприятий, регулирования, анализа и планирования.

Распространенным способом регистрации налогоплательщиков является предоставление идентификационных номеров налогоплательщика (ИНН), позволяющих легко получать информацию об основных характеристиках налогоплательщика: имя или наименование организации, адрес и дата регистрации, вид деятельности и т.п. В некоторых странах налогоплательщики не получают уникальных номеров исключительно для целей налогообложения, налоговые органы пользуются общегражданским идентификационным номером, который присваивается каждому физическому и юридическому лицу. Введение системы идентификационных номеров, неважно является ли он общегражданским или налоговым, значительно упрощает учет налогоплательщиков, особенно в условиях автоматизированного учета. Кроме того, идентификационные номера используются и для других целей, что позволяет налоговым органам сопоставлять информацию, имеющуюся у других органов власти, для выявления случаев уклонения от уплаты налогов.

В Российской Федерации постановка на налоговый учет является необходимым этапом осуществления государственного налогового контроля. Без данного этапа налоговым органам было практически

невозможно формировать необходимую информацию и проводить контрольные мероприятия. Процедуры постановки на налоговый учет позволяют сформировать базы данных, обеспечивающие полную информацию о налогоплательщиках, об их имуществе, о проблемных участниках финансово-хозяйственной деятельности.

Основным нормативным документом, регулирующим требования и процедуры постановки на налоговый учет, является Налоговый кодекс Российской Федерации (статьи с 83 по 86 НК РФ). На основании НК РФ Минфин России и ФНС России издает нормативно-правовые акты, определяющие тонкости данного процесса<sup>12</sup>.

В составе территориальных налоговых органах созданы и функционируют отделы учета и регистрации налогоплательщиков, которые взаимодействуют с иными государственными органами, уполномоченными предоставлять сведения о многих фактах деятельности организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц. В Республике Татарстан создана налоговая инспекция, которая специализируется на государственной регистрации и постановке на налоговый учет.

Постановке на налоговый учет подлежат все физические лица, рожденные в России и прибывшие на территорию России, юридические лица и индивидуальные предприниматели. Вышеназванные субъекты налоговых отношений ставятся на налоговый учет по первичной причине, к которой относятся рождение гражданина России, учреждение юридического лица и получение статуса индивидуального предпринимателя. Вторичными причинами постановки на налоговый учет могут быть: возникновение права собственности на недвижимое имущество; регистрация статуса владельца транспортного средства; создание обособленных подразделений организаций и иные причины (см. рис 2.1.1).

Разработаны формы документов, необходимые для оформления в процессе организации процессов постановки на налоговый учет. Приказ ФНС России от 11.08.2011 N ЯК-7-6/488@ (ред. от

---

<sup>1</sup> Приказ ФНС России от 13.01.2020 N ММВ-7-14/12@ (ред. от 17.08.2021) "Об утверждении Административного регламента предоставления Федеральной налоговой службой государственной услуги по государственной регистрации юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств" (Зарегистрировано в Минюсте России 30.04.2020 58260)

<sup>2</sup> Приказ Минфина России от 29.12.2020 N 329н (ред. от 01.09.2022) "Об утверждении порядка постановки на учет и снятия с учета в налоговых органах российских организаций, граждан Российской Федерации, не являющихся индивидуальными предпринимателями, индивидуальных предпринимателей" (Зарегистрировано в Минюсте России 25.05.2021 N 63622).

29.09.2022) "Об утверждении форм и форматов документов, используемых при постановке на учет и снятии с учета российских организаций и физических лиц, в том числе индивидуальных предпринимателей, в налоговых органах, а также порядка заполнения форм документов и порядка направления налоговым органом организации или физическому лицу, в том числе индивидуальному предпринимателю, свидетельства о постановке на учет в налоговом органе и (или) уведомления о постановке на учет в налоговом органе (уведомления о снятии с учета в налоговом органе) в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи" (Зарегистрировано в Минюсте России 14.09.2011 N 21794). В данном документе определены формы Свидетельства о постановке на учет российской организации в налоговом органе по месту ее нахождения (Приложение 1).

### Постановка на налоговый учет



Рис. 2.1.1. Общие условия постановки на налоговый учет

Свидетельства о постановке на учет физического лица в налоговом органе (Приложение 5), формата заявления индивидуального предпринимателя о постановке на учет в налоговом органе в качестве индивидуального предпринимателя, применяющего упрощенную систему налогообложения на основе патента (Приложение 13 и 17). Также стоит отметить Приказ ФНС России от 08.05.2020 N ЕД-7-14/323@ «Об утверждении формы заявления физического лица о постановке на учет в налоговом органе, порядка ее заполнения, формата представления заявления физического лица о постановке на учет в

налоговом органе в электронной форме, а также форм уведомления о постановке на учет физического лица в налоговом органе и уведомления о снятии с учета физического лица в налоговом органе», Приложение N 2 - Порядок заполнения формы N 2-2-Учет "Заявление физического лица о постановке на учет в налоговом органе".

В соответствии с Федеральным законом от 08.08.2001 N 129-ФЗ (ред. от 28.12.2022) "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" (с изм. и доп., вступ. в силу с 03.02.2023), а также Положением о ФНС России (пп 5.5.6) в полномочия налоговых органов включено ведение и содержание единого государственного реестра юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (ЕГРЮЛ и ЕГРИП). На основе ЕГРЮЛ и ЕГРИП, а также иных сведений ведется Единый Государственный реестр налогоплательщиков (ЕГРН). ФНС России является уполномоченным органом по ведению ЕГРН (Приказ Минфина России от 22.06.2017 N 99н "Об утверждении Порядка ведения Единого государственного реестра налогоплательщиков и о признании утратившими силу приказов Министерства финансов Российской Федерации от 30 сентября 2010 г. N 116н). ЕГРН формируется в разрезе юридических лиц (Единый Государственный реестр налогоплательщиков - юридических лиц - ЕГРНЮЛ), индивидуальных предпринимателей (ЕГРНИП), физических лиц (ЕГНФЛ).

На рисунке 2.1.2 представлена динамика зарегистрированных организаций и индивидуальных предпринимателей. За представленный период наблюдается положительная тенденция роста зарегистрированных субъектов хозяйственной деятельности. Количество юридических лиц возросло с 54,6 млн. до 140,7 млн., а индивидуальных предпринимателей – с 45,5 млн. до 112,6 млн. В среднем в год создается от 3 до 4 млн. юридических лиц.

В соответствии с Положением о ФНС РФ налоговые органы наделены также полномочиями ведения реестр контрольно-кассовой техники (5.5.16), реестр фискальных накопителей (5.5.17), реестр экспертных организаций (п. 5.5.18), государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности (5.5.19). Налоговые органы обязаны предоставлять информацию из реестров по запросам физических и юридических лиц (Приказ Федеральной налоговой службы от 27 февраля 2012 г. N ММВ-7-6/111@ "Об утверждении Порядка представления пользователям сведений из Единого государственного реестра налогоплательщиков").



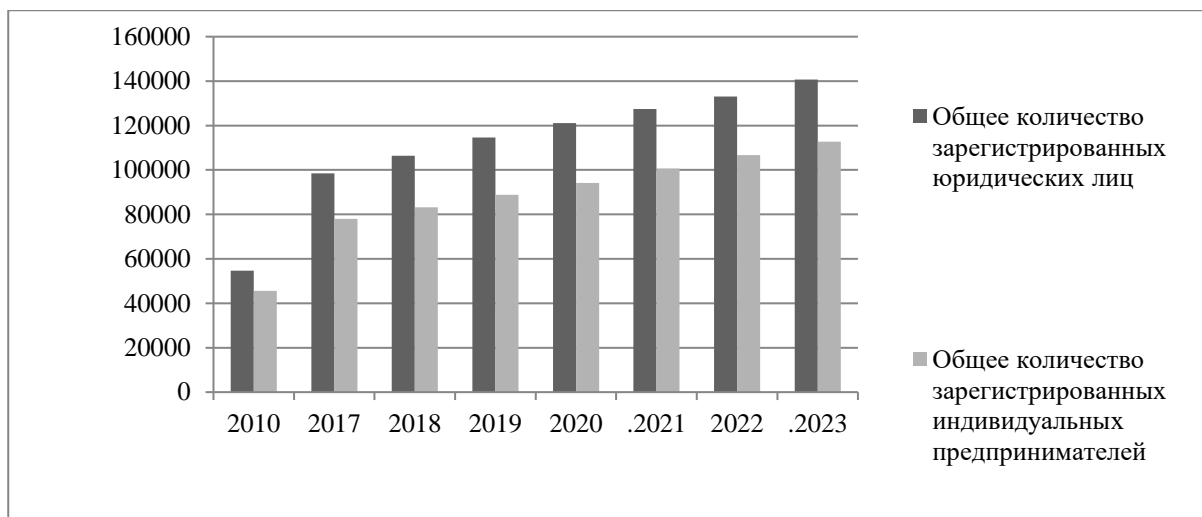


Рис. 2.1.2. Динамика количества зарегистрированных в ЕГРЮЛ и ЕГИП налогоплательщиков за период с 2010 по 2022 г.

В целях формирования полной информационной базы о налогоплательщиках Налоговый кодекс РФ обязывает государственные органы сообщать в налоговые органы информацию об определенных фактах, связанных с постановкой на налоговый учет. Так, в соответствии со ст. 85 НК РФ, такими фактами могут быть: рождение, смерть, регистрация по месту жительства или снятие с регистрации, выдача, утеря документа, удостоверяющего личность, выдача разрешения или патента на осуществление деятельности, назначение пенсии, регистрация права собственности на недвижимое имущество и транспортные средства, выдача свидетельства о праве использования недр, получение разрешения на осуществление деятельности нотариуса или адвоката. Как правило, сроки предоставления уполномоченными органами таких сведений составляют от 3 до 10 дней. Государственные органы, наделенные такими обязанностями, несут ответственность за непредставление сведений в соответствии со ст. 129.1 НК РФ. Созданная система информационного обмена позволяет сформировать достоверные и обширные данные о налогоплательщиках и уменьшить нагрузку на самих налогоплательщиков, а также предотвращать факты уклонения от уплаты налогов.

Важнейшим аспектом создания базы данных о налогоплательщиках и формирования сведений о них является определение обязанностей коммерческих банков соблюдать порядок открытия расчетных и иных счетов юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, а также своевременного сообщения обо всех фактах открытия и

закрытия банковских счетов. Данный порядок определен ст. 86 НК РФ. Кроме того, в целях получения достоверной информации банки обязаны предоставлять налоговым органам сведения об остатках на счетах, об операциях по счетам, информацию о владельцах счетов. Таким образом, налоговые органы при проведении мероприятий налогового контроля могут иметь полную информацию о расчетах налогоплательщиком и о состоянии их счетов. Возможность получения информации налоговыми органами по банковским счетам установлена не только для юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, но и для физических лиц.

Сведения о постановки на налоговый учет являются налоговой тайной. В соответствии со ст. 102 НК РФ к налоговой тайне не относятся: информация, размещенная в сети интернет самими налогоплательщиками; информация о нарушениях налогового законодательства и применяемых мерах ответственности; о суммах задолженности по налогам и сборам; о размере уплаченных налогов; о доходах и расходах; о принятых обеспечительных мерах. Но в настоящее время в связи с тем, что к участникам сделок предъявляются большие требования о проявлении должной осмотрительности при выборе контрагентов, налоговые органы создают дополнительные сервисы, где раскрывают информацию о проблемных организациях. Например, сервис «Репутация». Налоговые органы создали специальные реестры, доступные налогоплательщикам, которые хотят обезопасить себя от претензий налоговых органов по сомнительности сделок и благонадежности контрагентов. К таким реестрам относятся: адреса «массовой» регистрации; «массовые» учредители и руководители; реестр дисквалифицированных лиц; реестр налогоплательщиков, не сдающих отчетность; реестр о налоговой задолженности; отсутствие связи с налогоплательщиком по его юридическому адресу. Таким образом, налоговый орган дает возможность максимально проверить контрагента для минимизации налоговых рисков в будущем и предупреждает, что наличие хотя бы одного признаков недобросовестности контрагента может привести к выявлению необоснованной налоговой выгоды и доначислению налогов.

Созданная система постановки на налоговый учет и формирования базы данных о налогоплательщиках позволяет налоговым органам иметь достоверные разносторонние сведения и своевременно реагировать на возникающие налоговые риски и проблемы уклонения от уплаты налогов.

## **2.2. Особенности постановки на налоговый учет физических лиц**

Налоговое законодательство устанавливает, что физическими лицами признаются граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства (ст. 11 НК РФ), а также определяет особенности постановки на налоговый учет всех категорий физических лиц.

Постановке на налоговый учет в налоговых органах подлежат все физические лица, которые рождаются на территории России и становятся гражданами Российской Федерации, а также иностранные граждане и лица без гражданства при определенных условиях. Фактически физические лица, рожденные в России, автоматически будут поставлены на налоговый учет независимо от их желания (см. рис. 2.2.1).

Первичная постановка на налоговый учет физических лиц осуществляется на основе информации, получаемой налоговыми органами от органов ЗАГС и Федеральной миграционной службы. ФНС РФ выполняет полномочия оператора федеральной государственной информационной системы «Единого государственного реестра записей актов гражданского состояния» (ЕГР ЗАГС). По факту оформления свидетельства о рождении органы ЗАГС в соответствии со ст. 85 НК РФ в течение 10 рабочих дней информацию должны направить в налоговые органы. Сведения предоставляются в электронной форме, что регулируется Письмом Минфина РФ и ФНС РФ от 19 января 2023 г. N KB-4-25/490@ «Об изменении с 01.01.2023 г. порядка предоставления сведений, содержащихся в ЕГР ЗАГС по запросам территориальных налоговых органов».

Рожденный в России младенец также регистрируется по месту жительства одного из родителей, о чем Федеральная миграционная служба России предоставляет сведения в налоговые органы (Письмо Федеральной налоговой службы от 25 декабря 2015 г. № ГД-4-14/22914 “О взаимодействии с ФМС России в электронной форме”). Физическое лицо включается в реестр налогоплательщиков – физических лиц. Датой постановки на налоговый учет является дата рождения физического лица.

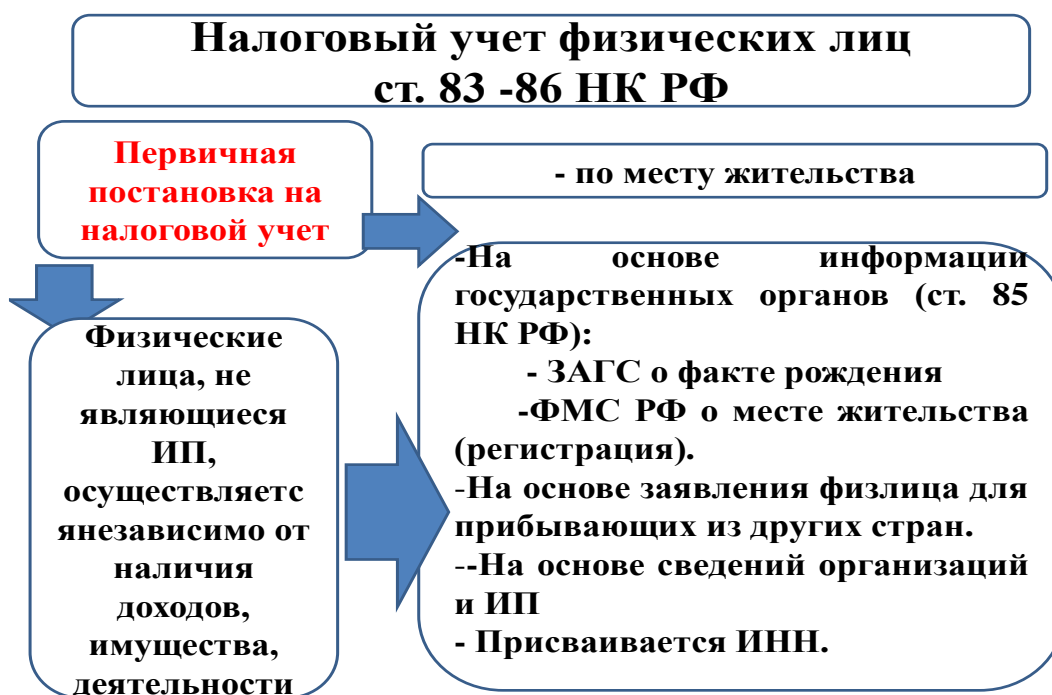


Рис. 2.2.1. Условия постановки на первичный налоговый учет физических лиц

Факт постановки на налоговый учет подтверждается присвоением Идентификационного номера налогоплательщика (ИНН). Данный номер не меняется на протяжении всей жизни физического лица независимо от его миграции по территории России. ИНН необходим для оформления документов при устройстве на работу, для предоставления различной информации и сведений при обращении в финансово-кредитные организации и для иных целей. Вместе с тем НК РФ позволяет не использовать ИНН при предоставлении налоговой отчетности.

Также ИНН используется и иными органами для формирования дополнительных реестров в рамках единой информационной системы России. В частности, налоговые органы передают информацию о физическом лице вновь зарегистрированным в реестре налогоплательщиков - физических лиц в Единый социальный фонд для организации системы Пенсионного обеспечения, социального и медицинского страхования.

Кроме этого постановка на налоговый учет физического лица осуществляется при получении документа, удостоверяющего личности (паспорта гражданина Российской Федерации), при смене данного документа, в т.ч. по причине утери. Датой постановки на налоговый учет является дата выдачи документа, а налоговый орган обязан

выдать уведомление о постановки на налоговый учет по данному основанию.

Органы опеки и попечительства в соответствии со ст. 85 НК РФ также обязаны предоставлять в налоговый орган сведения об установлении опеки или попечительства, а также управлении имуществом. Это необходимо, поскольку опекуны (попечители) получают обязанности и ответственность в предоставлении налоговой отчетности и уплате налоговых обязательств.

Вторичная постановка на налоговый учет физических лиц – граждан Российской Федерации может быть осуществлена по факту получения некоторых видов доходов, а также при выполнении полномочий нанимателей иных физических лиц для выполнения услуг личного, домашнего характера (см. рис.2.2.2).

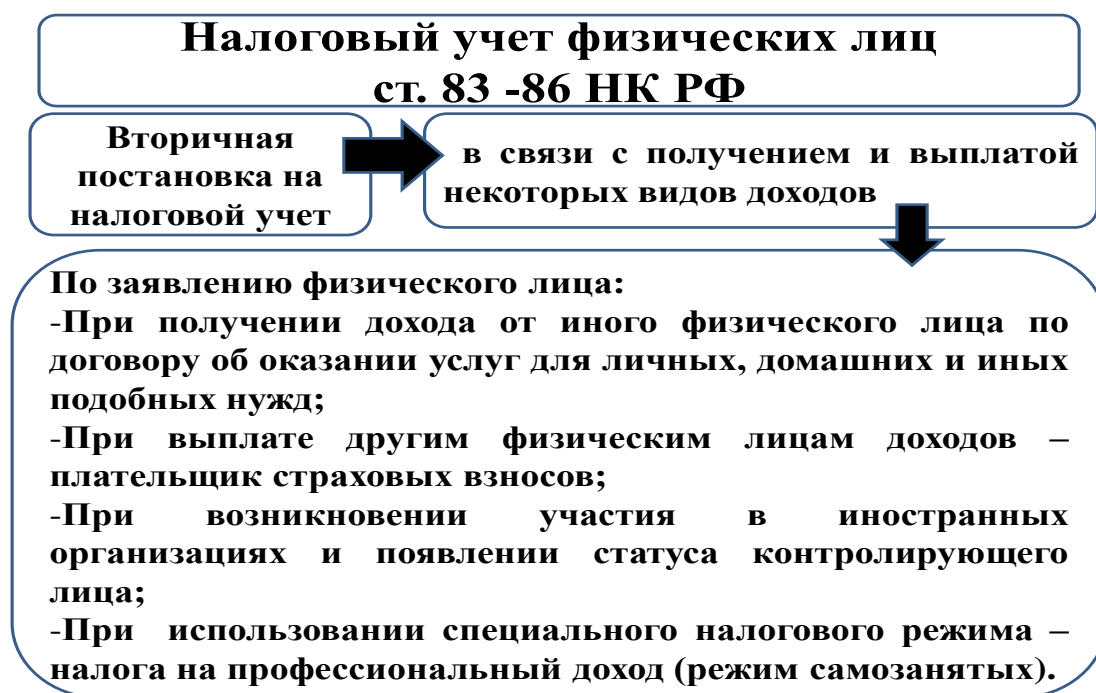


Рис. 2.2.2. Вторичные причины постановки на налоговый учет при получении и выплате некоторых видов доходов

Российские граждане имеет обязанности по постановке на налоговый учет при определенных обстоятельствах осуществления деятельности и финансово-хозяйственной жизни. При неисполнении таких обязанностей физические лица могут быть привлечены к налоговой ответственности.

Одной из причин исполнения таких обязанностей является выполнение физическими лицами услуг другим физическим лицам в области домашнего хозяйства либо личных услуг. Физическое лицо

обязано уведомить налоговый орган по месту жительства о данном факте (п. 7.3 ст. 83 НК РФ). Данная обязанность увязана с тем, что по доходам такого рода физическое лицо – исполнитель услуг обязано продекларировать и оплатить налог на доходы физических лиц. В данном случае ответственность физического лица может быть определена в трех аспектах: за ведение деятельности без постановки на налоговый учет; за непредставление налоговой декларации; за неуплату налога (см. таблицу 2.2.1). При прекращении оказания услуг иному физическому лицу установлена обязанность уведомить об этом налоговый орган.

Налоговый кодекс России регулирует процессы участия физических лиц в иностранном бизнесе, в деятельности за рубежом. Такое участие может проявляться в участии в иностранных организациях, в учреждении иностранных структур без образования юридического лица, а также при наличии статуса контролирующего лица в контролируемых иностранных компаниях. Физическое лицо – налоговый резидент России может быть учредителем иностранных организаций или структур без образования юридического лица. Если его доля участия составляет менее 10%, то обязанности об уведомлении о данном факте не установлено. Обязанность установлена п. 3.1. ст. 23 НК РФ. В соответствии с п. 3 ст. 25.14 НК РФ уведомление об участии предоставляется не позднее трех месяцев с даты возникновения, или изменения доли участия. Если физическое лицо на дату начала участия не являлось налоговым резидентом России, но в дальнейшем приобрело статус налогового резидента<sup>1</sup>, то уведомление должно быть направлено в налоговый орган не позднее 1 марта следующего года.

Еще одной причиной постановки на налоговый учет для физических лиц является возникновение статуса плательщика страховых взносов при осуществлении выплат в пользу физических лиц при оказании ими услуг личного и домашнего характера. В соответствии с п. 7.2 ст. 83 НК РФ физическое лицо обязано подать заявление о постановке на налоговый учет по данному основанию. Налоговый орган обязан поставить физическое лицо на налоговый учет по данному основанию в течение пяти дней, а также обязан выдать свидетельство о постановке на налоговый учет (п.1 ст. 84 НК РФ).

---

<sup>1</sup> Налоговый резидент России – физическое лицо, фактически находящиеся на территории России более 183 дней в течение 12 месяцев подряд ( п. 1 ст. 206 НК РФ)

Таблица 2.2.1

**Виды налоговой ответственности физических лиц за нарушение правил постановки на налоговый учет**

Основание применения налоговой ответственности	Источник	Ответственность
Непредставление уведомления о факте заключения договора об оказании личных и домашних услуг иному физическому лицу	Часть 2 ст. 116 НК РФ	штраф в размере 10 процентов от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 40 тысяч рублей.
Непредставление налоговой декларации 3-НДФЛ о доходах, полученных от других физических лиц	Ст. 119 НК РФ	штраф в размере 5 процентов не уплаченной в установленный срок суммы налога, подлежащей уплате на основании этой декларации за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 процентов указанной суммы
Неуплата налога на доходы физических лиц за получение дохода от оказания личных и домашних услуг иному физическому лицу 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,	Ст. 122 НК РФ  Ст. 129.6 часть 1 НК РФ	штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов).  штраф в размере 500 000 рублей по каждой контролируемой иностранной компании, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения.
Неуплата или неполная уплата контролирующим лицом, являющимся налогоплательщиком - физическим лицом сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании	Ст. 129.5 НК РФ	штраф в размере 20 процентов 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, но не менее 100 000 рублей.

Налоговое законодательство России предусматривает возможность применения физическими лицами (гражданами России, гражданами стран- участниц ЕвроАЭС) специального режима – налога на профессиональный доход. При изъявлении желания использовать

данный режим постановка на налоговый учет осуществляется на основе заявления. Заявление может быть подано через личный кабинет налогоплательщика (ст. 11.2 НК РФ), через уполномоченную кредитную организацию, через единый портал. Налоговый орган при выявлении противоречий и ложных сведений имеет право отказать в постановке на налоговый учет в качестве плательщика налога на профессиональный доход (самозанятого). Не позднее следующего дня подачи заявления налоговый орган должен известить физическое лицо о факте отказа ил постановки на налоговый учет. Датой постановки на налоговый учет является дата подачи заявления. Физическое лицо при применении данного режима должно использовать электронную версию «Мой налог».

Вторичной причиной постановки на налоговый учет физического лица- гражданина России является возникновение права собственности на недвижимое и движимое имущество (см. рис. 2.2.3).

Особый порядок постановки на налоговый учет определен НК РФ для иностранных физических лиц, Иностранное физическое может быть поставлено на налоговый учет по факту владения недвижимого и движимого имущества на основе сведений регистрирующих государственных органов. Иностранные физические лица или лица без гражданства, которые прибывают на территорию России из иных стран и при условии, что они не состояли на налоговом учете по иным основаниям, могут быть поставлены на налоговый учет двумя способами в зависимости от условий исполнения трудовой деятельности на территории России. Первый способ применяется в том случае, если иностранное физическое лицо приезжает на территорию России для оказания услуг иному физическому лицу, то необходимо самостоятельно встать на налоговый учет путем подачи заявления. Налоговый орган с учетом сведений Федеральной миграционной службы России оформляет патент, как документ, подтверждающий факт постановки на налоговый учет. Постановка на налоговый учет по заявлению осуществляется в течение пяти дней.





Рис. 2.2.3. Иные причины вторичной постановки на налоговый учет физических лиц

В том случае, если иностранец планирует осуществлять трудовую деятельность по договору с юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем, то лица – источники выплат предоставляют в налоговый орган сведения о приеме на работу иностранное физическое лицо. Если иностранец имеет несколько источников доходов, то он ставится на налоговый учет по адресу сведений, полученных первыми (п. 7.4 ст. 83 НК РФ). Сроки постановки на налоговый учет установленные НК РФ составляют 15 дней со дня получения сведений. Налоговый орган обязан уведомить работодателя о постановке на налоговый учет иностранное физическое лицо. Если требуется выдача разрешения на работу в срочном порядке, то сроки сокращены до трех дней. Работодатели, принявшие на работу иностранное физическое лицо, обязаны предоставлять сведения о доходах, выплаченным им. Если в течение трех лет такие сведения не будут представлены, то налоговый орган осуществляет снятие его с налогового учета.

Снятие с налогового учета физического лица осуществляется при следующих обстоятельствах: при смене места жительства; при факте смерти физического лица; при утрате права собственности; при прекращении деятельности в качестве самозанятого.

### **2.3. Особенности постановки на налоговый учет индивидуальных предпринимателей**

Гражданским законодательством для физических лиц предусмотрено право осуществления предпринимательской деятельности без образования юридического лица (ст. 23 части 1 ГК РФ). К сожалению, четкого разграничения, какая деятельность может осуществляться только в статусе индивидуального предпринимателя (ИП), а какая может быть реализована физическим лицом без данного статуса, нет. Исключение составляет деятельность, которая осуществляется в статуса самозанятого, т.е. режим налога на профессиональный доход. Еще один вид деятельности, который должен быть осуществлен в статусе ИП – это розничная и оптовая торговля. В отношении индивидуальных предпринимателей применяются все гражданские нормы, как для юридических лиц. Ответственность за осуществление предпринимательской деятельности без регистрации статуса ИП предусматривается КоАП РФ, НК РФ, и УК РФ (см. таблицу 2.3.1). Для целей налогообложения в ст. 11 НК РФ индивидуальные предприниматели определены как физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. Постановка на налоговый учет индивидуальных предпринимателей осуществляется одновременно с государственной регистрацией индивидуального предпринимателя.

Государственная регистрация индивидуального предпринимателя является первичной причиной их постановки на налоговый учет. Полномочия по организации и осуществлению государственной регистрации принадлежат ФНС России. В структуре ФНС России созданы специализированные подразделения и отделы, которые должны реализовывать эти полномочия.

Государственная регистрация индивидуального предпринимателя осуществляется по месту его жительства (ст. 8 п. 3 ФЗ -129) . Документы могут быть представлены: по почте; в многофункциональный центр (электронный вариант); в регистрирующий орган. При государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя в регистрирующий орган представляются основные документы:

- заявление о государственной регистрации по установленной форме
- копия паспорта физического лица,
- документ об уплате государственной пошлины;
- справка о наличии (отсутствии) судимости и (или) факта уголовного преследования либо о прекращении уголовного преследования по реабилитирующим основаниям.

Таблица 2.3.1

Система ответственности за ведение предпринимательской деятельности без регистрации статуса индивидуального предпринимателя

Вид ответственности	Суть нарушения законодательства	Суть наказания (ответственности)
<b>Административная</b>		
Часть 1 ст. 14.1. КоАП РФ	Ведение деятельности без регистрации при получении дохода до 225 тыс. руб.	Штраф от 500 руб. до 2000 руб.
	Осуществление деятельности без лицензии с доходом до 2250 т.р.	Штраф от 2000 до 2500 руб.
<b>Налоговая</b>		
Отсутствует		
<b>Уголовная</b>		
Часть 1 ст. 171 УК РФ	Незаконная предпринимательская деятельности с доходом свыше 2250 тыс. руб.	Штрафом в размере до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до двух лет, либо обязательными работами на срок до четырехсот восьмидесяти часов, либо арестом на срок до шести месяцев.

Предлагаются несколько электронных сервисов для осуществления государственной регистрации индивидуальных предпринимате-

лей, подаче заявления и направления всех документов: «Государственная онлайн регистрация бизнеса»; Личный кабинет индивидуального предпринимателя»; «Подача электронных документов на государственную регистрацию»; «Сервис уплаты госпошлины». Требуется получение личной усиленной электронной подписи, оформление которой также осуществляют налоговые органы России.

При обращении иностранных граждан и лиц без гражданства на регистрацию статуса индивидуального предпринимателя требуются следующие документы: копия документа, удостоверяющего личность иностранного гражданина либо копия документа, удостоверяющего личность лица без гражданства; копия свидетельства о рождении физического лица в случае, если копия документа, удостоверяющего личность физического лица, не содержит сведений о дате и месте рождения указанного лица; копия документа, подтверждающего право физического лица, временно или постоянно проживать в РФ; подлинник или копия документа, подтверждающего адрес места жительства физического лица, если основным документ не содержит сведений о таком адресе.

В России разрешено регистрировать статус индивидуального предпринимателя несовершеннолетними. Дополнительным требованием является предоставление нотариально удостоверенного согласия родителей, усыновителей или попечителя на осуществление предпринимательской деятельности физическим лицом.

Государственная регистрация физического лица в качестве индивидуального предпринимателя осуществляется в срок не более чем три рабочих дня со дня представления в регистрирующий орган документов. Решение о государственной регистрации, принятое регистрирующим органом, является основанием внесения соответствующей записи в соответствующий государственный реестр. Моментом государственной регистрации признается внесение регистрирующим органом соответствующей записи в соответствующий государственный реестр (Ст. 11\_ФЗ № 129).

Государственная регистрация индивидуального предпринимателя является началом постановки на налоговый учет. Существуют также и иные, вторичные причины постановки на налоговый учет индивидуальных предпринимателей (см. рис. 2.3.1).

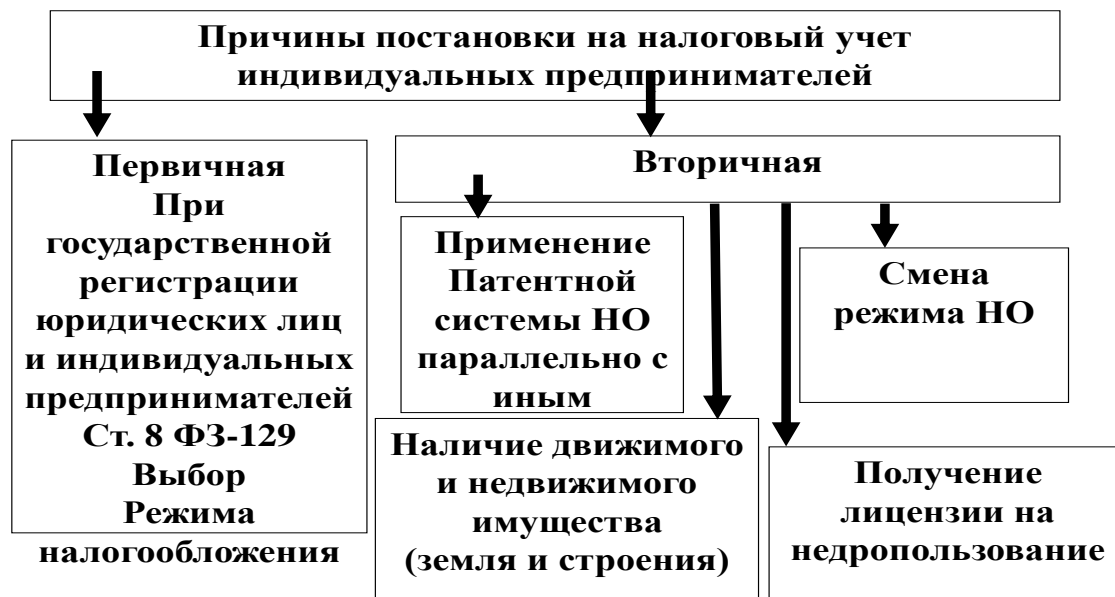


Рис. 2.3.1. Причины постановки на налоговый учет индивидуальных предпринимателей

При первичной постановке на налоговый учет индивидуальный предприниматель ставится на учет по месту жительства, ему присваивается идентификационный номер налогоплательщика – индивидуального предпринимателя, он вносится в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей. Постановка на налоговый учет осуществляется независимо от фактического получения дохода, однако, связана с определенным видом деятельности. Налоговый орган, обязан выдать или направить индивидуальному предпринимателю свидетельство о постановке на учет в налоговом органе (если ранее указанное свидетельство не выдавалось или не направлялось) и уведомление о постановке на учет в налоговом органе, подтверждающее постановку на учет в налоговом органе физического лица в качестве индивидуального предпринимателя (ст. ст. 84 НК РФ).

Налоговый статус индивидуальных предпринимателей зависит от многих факторов. Изначально индивидуальный предприниматель является налогоплательщиком, который избирает режим налогообложения (см. рис. 2.3.2). Индивидуальному предпринимателю предоставлено право применять разные режимы налогообложения. От режима налогообложения зависят и условия постановки на налоговый учет. Выбор режима может быть произведен как при первичной постановке на налоговый учет в течение 30 дней со дня постановки, так

и в процессе деятельности по условиям, установленным соответствующими нормами НК РФ.

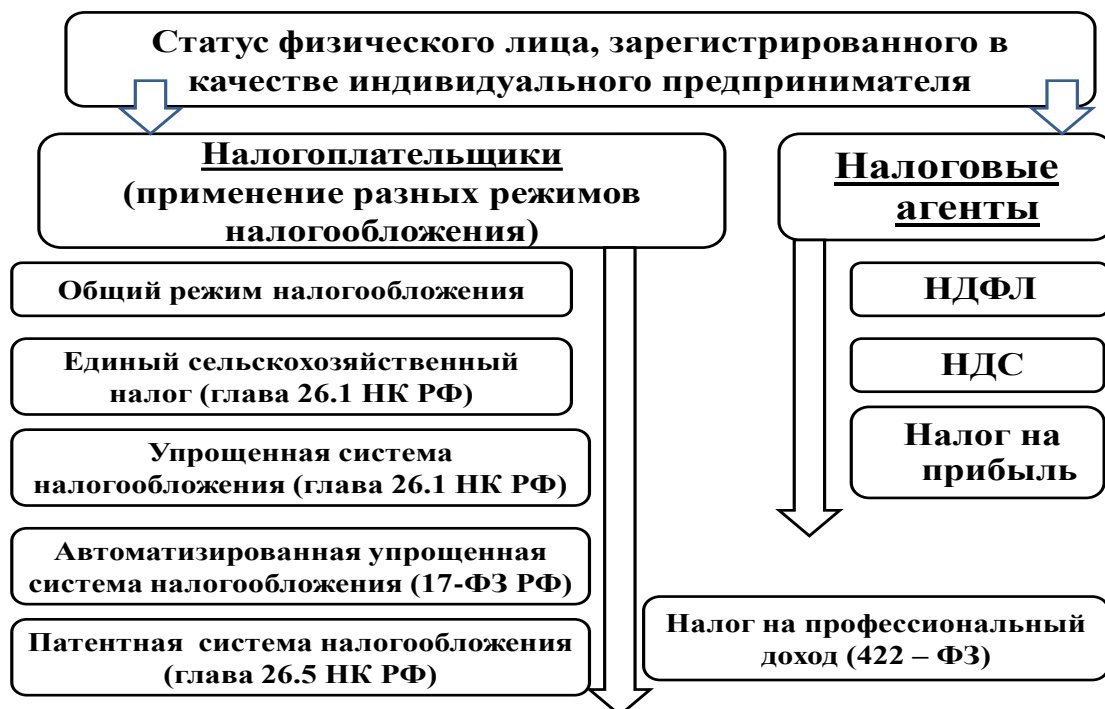


Рис. 2.3.2. Налоговый статус индивидуального предпринимателя

Если индивидуальный предприниматель применяет общий режим налогообложения, упрощенную систему налогообложения или единый сельскохозяйственный налог, то ему можно осуществлять деятельность по всей территории России без внесения какой-либо иной информации в целях налогового учета. Налоговые обязательства будут формироваться по месту его жительства. При применении регионально обособленных специальных налоговых режимов, патентной системы налогообложения, индивидуальный предприниматель должен встать на налоговый учет и получить патент в том регионе (субъекте Российской Федерации), где планируется осуществление предпринимательской деятельности. По тем налоговым режимам, по которым проводится эксперимент (автоматизированная упрощенная система налогообложения) или режим вводится по решению региона (Налог на профессиональный доход), деятельность нужно осуществлять только в пределах соответствующих регионов.

Индивидуальные предприниматели могут иметь статус налоговых агентов. Это касается ситуаций, когда индивидуальный предприниматель выступает работодателем, привлекает к реализации предпринимательской деятельности иных физических лиц, осуществляет

выплаты по трудовым и гражданско-правовым договорам, т.е. исчисляет, удерживает и уплачивает налог на доходы физических лиц (глава 23 НК РФ). Иногда может возникать статус налогового агента по уплате налога на добавленную стоимость и налога на прибыль при заключении контрактов с иностранными продавцами.

Вторичными причинами постановки на налоговый учет индивидуальных предпринимателей являются: изменение места жительства индивидуального предпринимателя; изменение режима налогообложения; возникновение права на движимое и недвижимое имущество; получении лицензии на добычу полезных ископаемых; применение специальных налоговых режимов. Данные факты требуют внесения в реестр налогоплательщиков дополнительных сведений (см. рис. 2.3.3).



Рис. 2.3.3. Причины постановки на вторичный налоговый учет индивидуальных предпринимателей

При смене режима налогообложения информация в реестр доводится на основании уведомления индивидуального предпринимателя. В соответствии с требованиями НК РФ сроки замены информации и внесения изменений в реестр зависят избранного нового режима налогообложения. При переходе на единый сельскохозяйственный налог и упрощенную систему налогообложения, также автоматизированную упрощенную систему налогообложения, уведомление

индивидуальным предпринимателем предоставляется до 31 декабря года, предшествующего году переходу. При переходе с данных режимов налогообложения на иные режимы уведомления может быть направлено в налоговый орган до 15 января текущего года.

Если речь идет о применении патентной системы налогообложения (ПСН), то индивидуальный предприниматель обязан подать заявление не позднее 10 дней до дня начала применения данного режима. Заявление должно быть подано в любой территориальный налоговый орган того субъекта, где планируется применение ПСН. При применении ПСН в том же субъекте, где индивидуальный предприниматель стоит на налоговом учете по месту жительства, заявление подается в тот же налоговый орган.

При переходе на специальный налоговый режим в форме налога на профессиональный доход индивидуальный предприниматель должен встать на налоговый учет путем подачи заявления. Заявление подается через личный кабинет, через приложение «Мой налог». Если налоговый орган не выявит противоречий в документах и признаков, не позволяющих применить данный режим, то датой постановки на налоговый учет будет дата подачи заявления.

Постановка на вторичный налоговый учет по причине возникновения права собственности на движимое и недвижимое имущество, а также получения лицензии на недропользование осуществляется на основе сведений, предоставляемых уполномоченными органами в соответствии со ст. 85 НК РФ. К таким органам относятся Федеральная миграционная служба, органы ГИБДД, кадастровые и регистрационные палаты, Федеральная служба государственной регистрации, кадастра и картографии, Федеральное агентство недропользования.

Снятие с налогового учета индивидуального предпринимателя может осуществляться по разным причинам: смена места жительства индивидуального предпринимателя; смене режима налогообложения; утрате права собственности, прекращении деятельности (см. рис. 2.3.4).

Снятие с налогового учета индивидуальных предпринимателей может осуществляться по инициативе самого предпринимателя (смена режима и прекращение деятельности), а также на основе сведений уполномоченных государственных органов (смена места жительства, утрата права собственности). Если индивидуальный предприниматель прекращает деятельность в данном статусе, то он не освобождается от обязанности погасить задолженность по налогам. обязанность



переносится на само физическое лицо. Налоговые органы не препятствуют снятию с учета индивидуального предпринимателя.

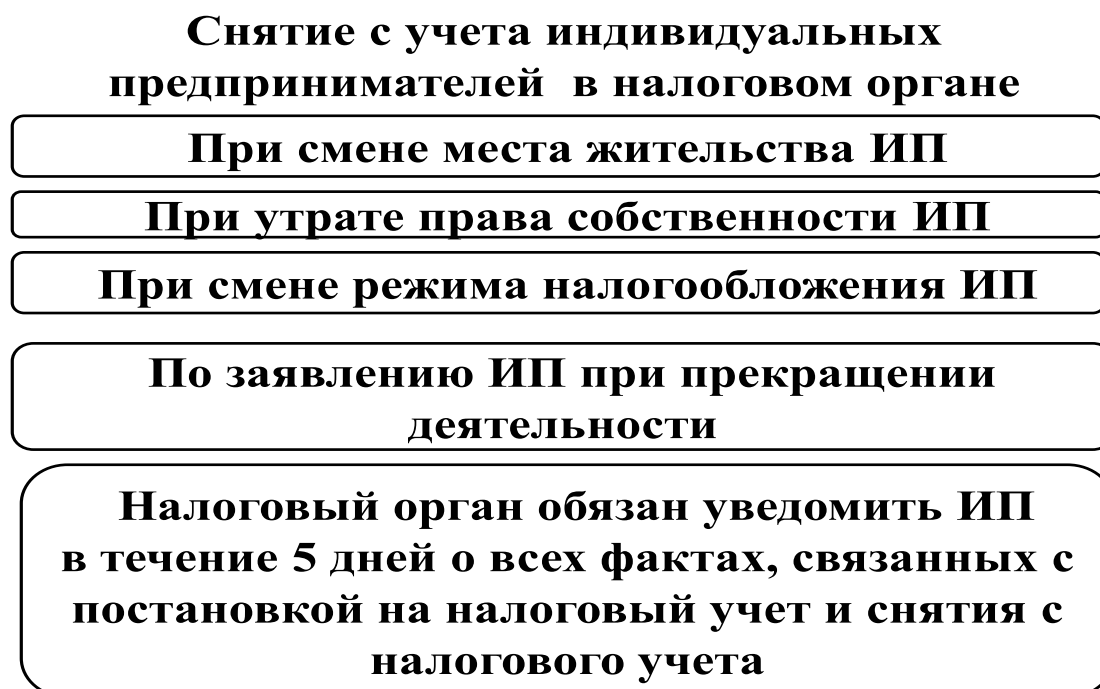


Рис. 2.3.4. Причины снятия с учета индивидуальных предпринимателей

Индивидуальный предприниматель при смене налогового режима не снимается с налогового учета, появляется новая причина постановки на налоговый учет.

Особыми видами деятельности является деятельность нотариусов, занимающихся частной практикой и адвокатов. Налоговый кодекс России устанавливает порядок постановки на налоговый учет данной категории налогоплательщиков на основе сведений, направляемых органами юстиции (о назначении нотариусов) и Адвокатскими палатами (о внесении в реестр сведений об адвокатах) (статьи 83 и 85 НК РФ). Аналогичный порядок обмена информацией между налоговыми органами и уполномоченными органами определен для снятия с учета нотариусов и адвокатов.

Индивидуальные предприниматели за нарушение установленных Налоговым кодексом России правил постановки на налоговый учет несут ответственности. Система ответственности представлена в таблице 2.3.2.

Таблица 2.3.2

**Система ответственности за ведение  
предпринимательской деятельности без постановки  
на налоговый учет индивидуального предпринимателя**

Вид ответственности	Суть нарушения законодательства	Суть наказания (ответственности)
<b>Административная</b>		
Отсутствует для индивидуальных предпринимателей		
<b>Налоговая</b>		
Часть 2 ст. 116 НК РФ	Ведение деятельности без постановки на налоговый учет	Штраф в размере 10% от дохода, полученного в процессе осуществления незаконной предпринимательской деятельности, нл не менее 40 тыс. руб.
Часть 1 ст. 122 НК РФ Часть 3 ст. 122 НК РФ	Неуплата налогов в связи осуществлением незаконной предпринимательской деятельности	20% от неуплаченной суммы, 40% от неуплаченной суммы при доказательстве умышленности деяния Кроме этого будут взыскиваться суммы неуплаченных налогов
<b>Уголовная</b>		
Часть 1 ст. 199 УК РФ	Уклонение физического лица от уплаты налогов и страховых взносов в крупном (более 2700 тыс. руб.) и особо крупном размере (свыше 13000 тыс. руб.)	Штраф в размере от ста тысяч до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо принудительными работами на срок до одного года, либо арестом на срок до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до одного года.

## 2.4. Особенности постановки на налоговый учет организаций

В соответствии со ст. 48 части 1 Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ) юридическим лицом признается организация, которая имеет обособленное имущество и отвечает им по своим обязательствам, может от своего имени приобретать и осуществлять гражданские права и нести гражданские обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

Организационно-правовые формы юридических лиц устанавливаются также ГК РФ и специальными федеральными законами. В зависимости от возникновения права участия и организации могут быть созданы в форме корпоративных, имеющие права участия, и унитарных юридических лиц, не имеющие прав участия в них (ст. 65.1 ГК РФ). Разделение юридических лиц в зависимости от цели получения прибыли, определенное ст.50 ГК РФ, устанавливает возможность создания коммерческих и некоммерческих организаций. К коммерческим организациям относятся юридические лица, созданные в форме обществ с ограниченной ответственностью (п.4, пар 2 ГК РФ), акционерное общество (п. 6 пар. 2 ГК РФ), производственные кооперативы (Глава 8 ГК РФ), полное товарищество (п. 2, пар 2 ГК РФ), товарищество на вере (п. 3, пар 2 ГК РФ), государственные и муниципальные унитарные предприятия (пар.4 ГК РФ). К некоммерческим юридическим лицам относятся: автономные некоммерческие организации, государственные и муниципальные учреждения, бюджетные учреждения, общественные организации, религиозные организации, ассоциации и иные.<sup>1</sup>

В соответствии со ст. 51 ГК РФ все юридические лица подлежат государственной регистрации и должны быть включены в единый государственный реестр юридических лиц. Процесс и правила государственной регистрации юридических лиц установлены Федеральным законом № 129-ФЗ от 8 августа 2001 г. Уполномоченным органом, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, является Федеральная налоговая служба России. Уполномоченный орган осуществляет проверку достоверности сведений, представленных участниками организации (п. 4.2 ст.9 129-ФЗ). При возникновении сомнений достоверности сведений, а также при поступ-

---

<sup>1</sup> Финансово-хозяйственная деятельность отдельных организационно-правовых форм юридических лиц регулируется профильными законами: Федеральный закон от 12.01.1996 N 7-ФЗ (ред. от 19.12.2022) "О некоммерческих организациях"

лении возражений о госрегистрации от заинтересованных лиц, ФНС РФ проводит проверку всех сведений, а также может получить объяснения лиц, обладающих информацией, справки и сведения по вопросам проверки, проводить осмотр недвижимости, привлекать специалистов и экспертов для проведения проверки.

В статье 11 НК РФ организации определены, как юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, международные компании, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации.

Порядок постановки на налоговый учет юридических лиц определен Налоговым кодексом РФ. Налоговое законодательство определяет разные причины постановки на налоговый учет. На рисунке 2.4.1 представлены первичные и вторичные причины постановки на налоговый учет.



Рис. 2.4.1. Причины постановки на налоговый учет юридических лиц

Все юридические лица независимо от их статуса при государственной регистрации подлежат постановке на первичный налоговый учет. Условие постановки на налоговый учет организаций независимо от того, возникает обязанности по уплате налогов (п.2 ст. 83 НК РФ). Полномочиями по постановке на налоговый учет наделена ФНС РФ. Государственная регистрация и постановка на налоговый учет осуществляются одновременно одним уполномоченным органом – Федеральной налоговой службой Российской Федерации.

ФНС РФ после постановки на налоговый учет по причине государственной регистрации юридического лица (первичная причина) передает информацию о юридическом лице в иные государственные органы, которые осуществляют государственный контроль, в частности в Социальный Фонд Российской Федерации. Налоговый орган, осуществивший постановку на учет вновь созданной российской организации, обязан выдать (направить) российской организации свидетельство о постановке на учет в налоговом органе, (если ранее указанное свидетельство не выдавалось или не направлялось).

Осуществление деятельности без постановки на налоговый учет является административным правонарушением и уголовным преступлением (см. таблицы 2.3.1 и 2.3.2).

Смена адреса нахождения юридического лица может быть основанием внесения изменений в Устав организации и в ЕГРЮЛ. Особенно это важно в том случае, если юридическое лицо меняет регион расположения. Смена места нахождения юридического лица может быть связана с возможностью применения региональных налоговых преференций. В настоящее время налоговые органы рассматривают деловую миграцию с позиции уклонения от уплаты налогов, и определяют ее как критерий налогового риска.

Еще одной причиной постановки на налоговый учет является реорганизация юридического лица. Постановка на учет российской организации, созданной в результате реорганизации в форме преобразования слияния, присоединения осуществляется на основании сведений о реорганизации российской организации, содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц. О реорганизации участники реорганизованных юридических лиц обязаны подать заявление и все необходимые документы.

Важной причиной постановки на налоговый учет является факт создания обособленных подразделений. В соответствии со ст. 83 НК РФ организации, в состав которых входят обособленные подразделе-

ния, расположенные на территории Российской Федерации, подлежат постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения.

В статье 23 НК РФ прописаны обязанности организаций по информированию налоговый орган о создании обособленных подразделений: В статье 11 НК РФ определяет основные признаки обособленного подразделения:

- любое территориально обособленное от нее подразделение,
- наличие оборудованных стационарных рабочих мест;
- срок создания оборудованных стационарных рабочих мест более 1 месяца;
- отражение в учредительских документах решения о создании обособленного подразделения не требуется.

Работа сотрудников организации на «удаленке» не признается фактом создания обособленного подразделения, поскольку создание и оборудование рабочих мест это обязанность работодателя, а удаленная работа, как правило, осуществляется в помещении работника и на его оборудовании.

Важность вопроса постановки на налоговый учет обособленных подразделений организаций заключается в том, что некоторые налоги в соответствии с Бюджетным Кодексом РФ распределяются между разными бюджетами, а, значит, налоги должны остаться в том регионе, где производится продукт, используются трудовые ресурсы. Это касается налога на доходы физических лиц, налога на прибыль, налога на добычу полезных ископаемых, налога на имущество.

Организации обязаны уведомить налоговый орган об обособленном подразделении в течение 30 дней с момента создания рабочего места. Как правило, доказательством факта создания обособленного подразделения является заключение трудового договора. Факт заключения договора аренды или приобретение в собственность помещения само по себе не формирует обособленное подразделение. Кроме этого организации должны сообщать в налоговый орган информацию о прекращении деятельности обособленного подразделения (в течение 3-х дней со дня принятия решения), либо об изменении информации об обособленном подразделении.

При создании нескольких обособленных подразделений при формировании сведений организация должна ориентироваться на то, где они расположены. Если они создаются в одном муниципальном образовании, то организация может выбрать одно из подразделений,

что указывает в уведомлении о создании обособленных подразделений.

Наличие в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) недвижимого имущества и транспортных средств является основанием для постановки на налоговый учет юридических лиц. В данном случае организации не обязаны предоставлять информацию (уведомлять) о наличии права собственности на имущество. Налоговый орган получает данную информацию от уполномоченных государственных органов в соответствии с правилами ст. 85 НК РФ. Уполномоченные органы направляют сведения в течение 10 дней после появления или утраты права собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления), а также на 1 января каждого финансового года. Также налоговый орган получает информацию о кадастровой стоимости имущества и иных характеристиках объекта. Постановка на налоговый учет осуществляется в течение 5 дней со дня поступления соответствующих сведений.

Кроме этого, налоговый орган обязан выдать (направить): организации уведомление о постановке на учет в налоговом органе, подтверждающее постановку на учет в налоговом органе по месту нахождения принадлежащих ей (ему) недвижимого имущества и (или) транспортных средств (уведомление о снятии с учета в налоговом органе). Это важно для организаций, поскольку отменено декларирование имущественных налогов (земельного, налога на имущество, транспортного налога), расчет осуществляет сам налоговый орган и уведомляет организацию о суммах налогов, которые подлежат уплате за налоговый период. Вместе с тем, у организаций осталась обязанность уведомлять налоговый орган о наличии имущества в собственности, если они не получили уведомления.

Организации, которые по профилю своей производственной деятельности занимается добычей полезных ископаемых, подлежат постановки на налоговый учет по факту получения лицензии на недропользование. Сведения поступают в налоговый орган от Федерального агентства по недропользованию (ст. 85 НК РФ). Плательщики налога на добычу полезных ископаемых ставятся на налоговый учет по месту расположения разрабатываемого участка недр. Вся налоговая отчетность привязана к региону, в котором осуществляется добыча полезного ископаемого. В данном случае происходит увязка постановки на налоговый учет по факту использования участка недр с фактом создания обособленных подразделений.

Современное развитие форм хозяйствования их сочетание, развитие международного сотрудничества, приоритетное региональное развитие, а также возникновение множества государственных налоговых рисков требует внедрение в практику налогового администрирования новых правил и требований. Налоговый кодекс РФ предусматривает достаточно много условий вторичной постановки на налоговый учет (см.рис. 2.4.1). Хронологически их можно расставить в следующем порядке: постановка на налоговый учет консолидированных групп налогоплательщиков для целей исчисления налога на прибыль; постановка на налоговый учет крупнейших налогоплательщиков в целях отраслевой специализации налогового администрирования; постановка на налоговый учет по факту участия в иностранных организациях (контролируемые и контролирующие лица) в целях обложения доходов, полученных за пределами России; постановка на налоговый учет резидентов особых экономических зон, участников региональных инвестиционных проектов и территорий опережающего развития, участников инвестиционных товариществ; участие в соглашении о защите и поощрении капиталовложений проведение операций с прослеживаемыми товарами в целях борьбы с теневым оборотом.

Российские организации в соответствии со ст. 23 НК РФ обязаны сообщать о своем участии в российских организациях (за исключением случаев участия в хозяйственных товариществах и обществах с ограниченной ответственностью) в случае, если доля прямого участия превышает 10 процентов. Срок подачи сведений установлен НК РФ - не позднее одного месяца со дня начала такого участия. Такое требование определено в целях выявления фактов взаимозависимости и аффилированности участников финансово-хозяйственной деятельности.

Создание консолидированных групп налогоплательщиков (КГН) началось в России с 2012 г. В соответствии со ст. 25.1 НК РФ КГН признается добровольное объединение налогоплательщиков налога на прибыль организаций на основе договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности налогоплательщиков, входящих в данную группу. Прибыль и убытки всех компаний суммируются, и взносы в бюджет проводит один ответственный участник. Договор определяет полномочия ответственного участника КГН. Присо-



единиться к КГН могли компании с годовой выручкой не менее 100 млрд рублей и чистыми активами на более 300 млрд рублей. Постановка на учет организации в качестве ответственного участника КГН осуществлялась налоговым органом, которым зарегистрирован договор о создании КГН, в течение пяти дней с даты его регистрации, и в тот же срок организации выдавалось уведомление о постановке на учет в налоговом органе в качестве ответственного участника КГН. С 2012 г. были созданы консолидированные группы в рамках компаний «Лукойл», «Мечел», «Роснефть» Роснефть", "Северсталь", "Газпром", "Лукойл", "Новатэк", «Татанефть». С 2015 года создание новых КГН было приостановлено, а с 2023 г. институт КГН упраздняется. Это вызвано тем, что создание КГН привело к значительному снижению поступлений от налогов на прибыль, особенно в регионах. К примеру, в первом полугодии 2021 года этот показатель в Ханты-Мансийском округе снизился на 45,6% по сравнению с аналогичным периодом 2020 года, в Ленинградской области – на 20,8%, а в Якутии – на 14,1%.

Одним из эффективных методов стимулирования развития экономики и инвестиций является создание региональных инвестиционных проектов (РИП), особых экономических зон (ОЭЗ) и территорий опережающего социально-экономического развития (ТОСЭР). Участники РИП, резиденты ОЭЗ и ТОСЭР имеют определенные правовые и финансовые, в т.ч. налоговые, преимущества производственной деятельности. Целью создания вышеперечисленных механизмов позволяет привлекать инвестиции для развития территории, а также создания дополнительной занятости и благоприятных условий жизни населения. Как правило, кроме правовых и финансовых преференций инфраструктура ОЭЗ и ТОСЭР.

Одним важным региональным налоговым инструментом привлечение инвестиций в проблемные регионы является институт участников Региональных инвестиционных проектов (РИП). Участие в РИП позволяет применить налоговые льготы по налогу на прибыль и налогу на добычу полезных ископаемых. НК РФ определяет регионы, в которых могут быть реализованы РИП, в основном, это регионов Восточной Сибири России. В соответствии со ст.25.9 НК РФ государственная регистрация юридического лица, которое желает участвовать в данной программе, осуществляется на территории субъекта Российской Федерации, в котором реализуется региональный инвестиционный проект. ФНС России создается и ведется реестр участни-

ков РИП. Территориальные органы ФНС России по месту нахождения налогоплательщика направляют информацию в центральный аппарат ФНС РФ (ст. 25.10 НК РФ). Для включения в реестр организация направляет в заявление о включении в реестр с приложением следующих документов (ст. 25.11 НК РФ):

- 1) копии учредительных документов организации;
- 2) копия документа, подтверждающего факт внесения записи о государственной регистрации организации в Единый государственный реестр юридических лиц;
- 3) копия свидетельства о постановке организации на учет в налоговом органе;
- 4) инвестиционная декларация (с приложением инвестиционного проекта);
- 5) иные документы, подтверждающие соответствие требованиям к региональным инвестиционным проектам и (или) их участникам.

Включение организации в реестр производится с 1-го числа календарного месяца, следующего за месяцем, в котором было принято соответствующее решение. Важным при вхождении в систему РИП является выполнение всех условий по объему инвестиций и по видам деятельности.

Создание ОЭЗ регулируется Федеральным законом от 22.07.2005 N 116-ФЗ (ред. от 04.11.2022) "Об особых экономических зонах в Российской Федерации". По данным Министерства экономического развития России ([https://www.economy.gov.ru/material/directions/regionalnoe\\_razvitiye/instrumenty\\_razvitiya\\_territoriy/osoby\\_e\\_ekonomicheskie\\_zony/](https://www.economy.gov.ru/material/directions/regionalnoe_razvitiye/instrumenty_razvitiya_territoriy/osoby_e_ekonomicheskie_zony/)) в стране в разных регионах действуют пятьдесят ОЭЗ. ОЭЗ могут иметь федеральный или региональный статус, а по специфике финансово-хозяйственной деятельности ОЭЗ могут быть 4-х типов: промышленно-производственного (создано 31 ОЭЗ); технико-внедренческого (создано 7 ОЭЗ); туристско-рекреационного (создано: 10 ОЭЗ); портового (создано 2 ОЭЗ). Согласно ст. 8 ФЗ-116-ФЗ на территории региона или муниципального образования создается орган управления ОЭЗ. Резидентом ОЭЗ признается коммерческая организация, за исключением унитарного предприятия, зарегистрированная на территории муниципального образования, в границах которого расположена особая экономическая зона. Резидент должен заключить договор (соглашение) с органом управления ОЭЗ на осуществление профильной деятельности. Минэкономразвития России вносит

в реестр резидентов ОЭЗ запись о регистрации заявителя в качестве резидента в течение 3 дней с даты подписания с ним соглашения об осуществлении деятельности и выдает ему свидетельство, удостоверяющее регистрацию в качестве резидента ОЭЗ. Постановка на налоговый учет лица в качестве резидента особой экономической зоны осуществляется налоговым органом на основе сведений уполномоченного федерального органа исполнительной власти. Последний также сообщает сведения о регистрации в таможенные органы. Срок направления сведений установлен в течение трех дней со дня регистрации.

Создание и деятельность ТОСЭР регулируется Федеральным законом "О территориях опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации" от 29 декабря 2014 года № 473-ФЗ, а также Постановлением Правительства РФ от 22.06.2015 N 614 (ред. от 01.09.2022) "Об особенностях создания территорий опережающего социально-экономического развития на территориях монопрофильных муниципальных образований Российской Федерации (моногородов)". По данным Минэкономразвития России зарегистрировано около 100 ТОСЭР. Резидентами ТОСЭР могут быть организации и индивидуальные предприниматели. Организация должна быть зарегистрирована на территории муниципального образования, на которой создана ТОСЭР, осуществлять деятельность по реализации инвестиционного проекта на данной территории, не должна иметь обособленные подразделения, не может одновременно быть резидентом ОЭЗ или РИП. Заявление подается управляющей компании по ТОСЭР. Потенциальный участник предоставляет все необходимые документы, в т.ч. проект инвестиций и порядок его реализации. Возможно проведение конкурсов на участие в проектах. Ведение реестра резидентов ТОСЭР осуществляет управляющая компания, заключается соглашение на срок реализации проекта. Управляющая компания передает сведения о зарегистрированных резидентах ТОСЭР в налоговые и таможенные органы. В дальнейшем налоговые органы осуществляют контроля за выполнением установленных условий применения налоговых преференций.

Еще одним инструментом развития экономики России является введение возможности получения налоговых льгот и преференций для участников «специальных инвестиционных контрактов» и участников «соглашения о защите и поощрение капиталовложений».

Участники специальных инвестиционных контрактов (СПИК) (инвестор) являются самостоятельной категорией налогоплательщиков. Налогоплательщиками – участниками СПИК признаются лица, являющиеся стороной СПИК, заключенного с Российской Федерацией либо с субъектом РФ и муниципальным образованием (возможны совместные контракты) по созданию и внедрению производственных технологий в соответствии с Федеральным законом от 31 декабря 2014 года № 488-ФЗ "О промышленной политике в Российской Федерации" (ст. 25.16 НК РФ). Лицо приобретает статус налогоплательщика - участника специального инвестиционного контракта со дня включения сведений о заключении специального инвестиционного контракта в реестр специальных инвестиционных контрактов, предусмотренный пунктом 7.3 части 1 статьи 6 № 488-ФЗ. Установлены ограничения по участникам СПИК, в т.ч. организации не могут быть резидентами ОЭЗ, ТОСЭР, участников РИП, не могут применять специальные налоговые режимы. Уполномоченными органами при заключении СПИК могут быть профильные министерства, через которые реализуется инвестиционный проект (Министерство промышленности и торговли РФ и иные). Уполномоченные органы после подписания инвестиционного контракта формируют реестр участников СПИК<sup>1</sup> и направляет его в налоговые органы для формирования информации об участнике СПИК.

Организация приобретает статус налогоплательщика - участника соглашения о защите и поощрении капиталовложений со дня включения сведений о заключении указанного соглашения в реестр соглашений о защите и поощрении капиталовложений (ст.25.17 НК РФ), который оформляется уполномоченным органом<sup>2</sup>. Сведения из реестра направляются в налоговый орган для контроля за применением налоговых преференций. Налоговые органы в процессе реализации инвестиционного проекта направляют в уполномоченный орган информацию о налоговых обязательствах и о наличии налоговой задолженности участника инвестиционного проекта (ст. 4 ФЗ № 64-ФЗ). Осуществляется постоянный мониторинг условий применения налоговых преференций.

---

<sup>1</sup> Постановление Правительства РФ от 16.07.2020 № 1048 (ред. от 26.04.2022) «Об утверждении Правил заключения, изменения и расторжения специальных инвестиционных контрактов».

<sup>2</sup> Федеральный закон "О защите и поощрении капиталовложений в Российской Федерации" от 01.04.2020 № 69-ФЗ (последняя редакция); Федеральном законе от 25 февраля 1999 года № 39-ФЗ "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений"

Инвестиционное товарищество создается организациями - сторонами договора в целях объединения вкладов для инвестирования в финансовые активы<sup>1</sup>. Участниками – вкладчиками договора могут быть коммерческие и некоммерческие организации Согласно договора, участники избирают ответственного участника инвестиционного товарищества.. В соответствие со ст. 24.1 НК РФ управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета, обязан направить в налоговый орган по месту своего учета копию договора инвестиционного товарищества, также обязан сообщать о его прекращении, сообщать о выполнении, прекращении выполнения функций управляющего товарища. Срок, установленный для предоставления информации, равен пяти дням. В тот же срок организации выдается (направляется) уведомление о постановке на учет в налоговом органе в качестве участника договора инвестиционного товарищества - управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета по договору инвестиционного товарищества. Постановка на налоговый учет осуществляется по каждому договору инвестиционного товарищества отдельно.

Российским организациям с рамках проведения налогового контроля при вхождении в иностранный бизнес установлены определенные обязанности. В частности, если российская компания имеет более 10 % доли участия в иностранной компании ( п. 3.1 ст. 23 НК РФ), а также при учреждении иностранной структуры без образования юридического лица, либо при определении статуса контролирующего лица, организации должны уведомить налоговые органы об этом (ст. 25.13 НК РФ). При появлении в организации статуса участника в иностранной компании, уведомление представляется в срок не позднее трех месяцев с даты возникновения (изменения доли) факта участия в такой иностранной организации.

Уведомление о контролируемых сделках подается в налоговый орган не позднее 20 марта, следующего года за годом, которым контролирующим лицом признается доход в виде прибыли контролируемой иностранной компании (ст. 25.14 НК РФ). Уведомления об участии в иностранных организациях и уведомления о контролируемых иностранных компаниях в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства). Форма уведомления для организаций – элек-

---

<sup>1</sup> Федеральный закон "Об инвестиционном товариществе" от 28.11.2011 N 335-ФЗ (последняя редакция)

тронная. В п. 5 ст. 54.14 обозначены основные сведения, которые обязательно должны быть представлены в налоговый орган.

При прекращении участия российской компании в иностранной, российская компания должна проинформировать налоговый орган в срок не позднее трех месяцев с даты прекращения участия.

Налоговые органы осуществляют контроль за движением некоторых видов товаров в рамках национальной системы прослеживаемости. Налогоплательщики, осуществляющие операции с товарами, подлежащими прослеживаемости обязаны представлять в налоговый орган отчеты об операциях с товарами, подлежащими прослеживаемости, и документы, содержащие реквизиты прослеживаемости (п. 2.3 ст. 23 НК РФ), в случаях и порядке, которые установлены Правительством Российской Федерации.<sup>1</sup>

Важным вопросом постановки на налоговый учет является постановка на налоговый учет иностранных организаций при осуществлении деятельности на территории России. Причинами постановки на налоговый учет иностранных компаний являются: осуществление деятельности через постоянное представительство сроком более 30 дней; без создания постоянного представительства (срок деятельности менее 30 дней); при открытии банковских счетов; при возникновении права собственности на движимое и недвижимое имущество. Постановка на налоговый учет осуществляется на основе заявления иностранной организации в налоговый орган. Заявление о постановке на учет подается иностранной организацией в налоговый орган не позднее 30 календарных дней со дня начала осуществления ею деятельности на территории Российской Федерации. Заявление о снятии с учета подается иностранной организацией не позднее 15 календарных дней со дня прекращения ею деятельности на территории Российской Федерации (ст. 83 НК РФ). Минфином РФ утвержден перечень документов, которые необходимо для предоставления вместе с заявлением.

Установлены также обязанности иностранной организации подать заявление в налоговый орган при желании признать себя налоговым резидентом, а также при оказании на территории России иностранными организациями услуг в электронной форме (ст. 174.2 НК РФ). Заявление в налоговый орган подается не позднее 30 дней со дня

---

<sup>1</sup> Постановление Правительства РФ от 01.07.2021 N 1108 "Об утверждении Положения о национальной системе прослеживаемости товаров"

начала осуществления услуг. Налоговый орган обязан поставить на налоговый учет иностранную компанию в течение 30 дней с момента подачи заявления и направить в адрес заявителя уведомление. При выявлении недостоверных сведений налоговый орган может отказать в постановке на налоговый учет. Снятие с налогового учета иностранной организации осуществляется на основе заявления. После подачи заявления налоговый орган проводит камеральную проверку и взыскивает налоговую задолженность.

Иностранные организации для реализации взаимодействия с российскими контрагентами могут открывать счета в банковских учреждениях. По данной причине иностранные организации должны быть поставлены на налоговый учет в налоговых органах. Иностранная организация должна подать заявление о постановке на налоговый учет<sup>1</sup> в связи с открытием счета в российском банке (п. 4.9. ст. 83 НКК РФ). Налоговым законодательством определено, что заявление по данной причине может подать российский банк, в котором иностранная организация открывает счет. Министерство финансов России устанавливает перечень документов, которые необходимо предоставить вместе с заявлением<sup>2</sup>. Приказ Минфина РФ № 293-н определяет правила постановки на налоговый учет иностранных организаций разного профиля: осуществляющих деятельность через аккредитованные филиала; через обособленные подразделения (без открытия филиалов); некоммерческих организаций; религиозных организаций; международных организаций, международных организаций; оказывающих услуги в электронной форме; при владении имуществом; при открытии счетов в банке.

При получении заявления в связи с открытием счетов в банке налоговый орган обязан поставить на налоговый учет в течение пяти дней со дня получения заявления и всех документов. Иностранная организация или российский банк получает уведомление от налогового органа. Если уведомление получает российский банк, то он должен сообщить об этом иностранной организации.

При закрытии счета иностранной организации в российском банке банк сообщает об этом в налоговый орган, а последний осу-

---

<sup>1</sup> Приказ ФНС России 09.06.2020 № ЕД-7-14/376@.

<sup>2</sup> Приказ Минфина России от 28.12.2018 N 293н (ред. от 31.07.2020) "Об утверждении Особенности учета в налоговых органах иностранных организаций, не являющихся инвесторами по соглашению о разделе продукции или операторами такого соглашения, и о...

ществляет снятие с учета иностранную организацию по факту закрытия счетов.

Снятие с учета организации осуществляется либо по инициативе собственников, либо в результате банкротства (возможно по инициативе налогового органа), либо по инициативе налогового органа по причине отсутствия оборотов по счетам, непредставлении налоговой отчетности, а также недостоверности сведений. Ликвидация возможно только после погашения налоговой задолженности.

Обобщение видов ответственности организаций и их должностных лиц на стадии постановки на налоговый учет представлено в таблице 2.4.1.

Таблица 2.4.1

**Система ответственности организаций за нарушение условий постановки на налоговый учет**

Вид ответственности	Суть нарушения законодательства	Суть наказания (ответственности)
1	2	3
<b>Административная</b>		
Часть 2 Ст. 15.3 КоАП РФ	Нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе, сопряженное с ведением деятельности без постановки на учет в налоговом органе	административный штраф на должностных лиц в размере от 2000 до 3000 тыс. рублей.
<b>Налоговая</b>		
Часть 2 ст. 116 НК РФ	Ведение деятельности без постановки на налоговый учет	Штраф в размере 10% от дохода, полученного в процессе осуществления незаконной предпринимательской деятельности, нл не менее 40 тыс. руб.
Часть 1 ст. 122 НК РФ Часть 3 ст. 122 НК РФ	Неуплата налогов в связи осуществлением незаконной предпринимательской деятельности	20% от неуплаченной суммы, 40% от неуплаченной суммы при доказательстве умышленности деяния Кроме этого будут взыскиваться суммы неуплаченных налогов
Часть 3. ст. 129.1 НК РФ	Неправомерное непредставление (несвоевременное представление) налогоплательщиком налоговому органу сообщения о наличии в собственности имущества	Штраф в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога в отношении объекта недвижимого имущества и (или) транспортного средства, по которым не представлено (несвоевременно представлено) сообщение



Продолжение таблицы 2.4.1

1	2	3
Ст. 129.4 НК РФ	Неправомерное непредставление уведомления о контролируемых сделках, представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых сделках	Штраф в размере 5 000 рублей.
Части 1 и 2 Ст. 129.6 НК РФ	Неправомерное непредставление уведомления о контролируемых иностранных компаниях, уведомления об участии в иностранных организациях, представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых иностранных компаниях, уведомлении об участии в иностранных организациях	штраф в размере 500 000 рублей по каждой контролируемой иностранной компании, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения. Штраф в размере 50 000 рублей в отношении каждой иностранной организации, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения.
Ст. 129.9 НК РФ	Непредставление уведомления об участии в международной группе компаний, представление уведомления об участии в международной группе компаний, содержащего недостоверные сведения	Штраф в размере 50 000 рублей.
<b>Уголовная</b>		
Часть 1 ст. 199 УК РФ	Уклонение организации от уплаты налогов и страховых взносов в крупном (более 15000 тыс. руб.) и особо крупном размере (свыше 45000 тыс. руб.) В проекте более 28 000 руб. и до 80000 руб.)	Штраф в размере от 100 тыс. руб. до 300 тыс. рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо принудительными работами на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового, либо арестом на срок до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового. Особо крупный размер – лишение свободы до пяти лет.

Уголовная ответственность регулируется УК РФ, в 2023 г. установлено, что уголовное дело будет прекращено или не будет возбуж-

дено при условии, что все налоговые обязательства и налоговые санкции были уплачены.

### ***Вопросы для самоконтроля по главе 2***

1. Организация работы налоговых органов с налогоплательщиками.
2. Организация приема налогоплательщиков. Информационное обслуживание налогоплательщиков.
3. Цели и задачи постановки на налоговый учет. Отделы налоговых органов, уполномоченные осуществлять постановку на налоговый учет.
4. Государственная регистрация организаций - налогоплательщиков.
5. Государственная регистрация индивидуальных предпринимателей - налогоплательщиков.
6. Особенности постановки на налоговый учет физических лиц.
7. Особенности постановки на налоговый учет организаций.
8. Особенности постановки на налоговый учет индивидуальных предпринимателей.
9. Особенности постановки на учет в налоговых органах обособленных подразделений.
10. Постановка на налоговый учет недвижимости и транспортных средств.
11. Особенности постановки на налоговый учет иностранных организаций.
12. Особенности постановки на налоговый учет крупнейших налогоплательщиков.
13. Налоговая и административная ответственность на стадии учета и регистрация по объектам контроля.
14. Обязанности и ответственность банков при постановке на налоговый учет.
15. Взаимодействие налоговых органов с другими государственными органами при постановке на налоговый учет.
16. Ответственность налогоплательщиков при постановке на налоговый учет.
17. Ответственности банков при постановке на налоговый учет.
18. Ответственность налоговых органов при постановке на налоговый учет.
19. Автоматизированные системы постановки на налоговый учет.

## *Тесты по главе 2*

1. Постановка на учет в налоговом органе осуществляется

- 1) при уплате госпошлины
- 2) бесплатно
- 3) при уплате сбора за регистрацию

2. Недвижимое имущество подлежит постановке на учет по месту

- 1) нахождения имущества
- 2) нахождения налогоплательщика
- 3) либо по месту нахождения имущества либо по месту нахождения налогоплательщика

3. При постановке на учет налоговый орган выдает

- 1) карту постановки на учет
- 2) свидетельство о постановке на учет
- 3) информационное письмо

4. Налогоплательщик, имеющий обособленное подразделение обязан сообщить налоговому органу об их создании в течение

- 1) 10-ти дней со дня создания
- 2) 5-ти дней со дня создания 4-ти дней со дня создания
- 3) 30-ти дней со дня создания

5. Индивидуальный предприниматель обязан встать на первичный налоговый учет в налоговый орган по месту

- 1) осуществления деятельности
- 2) жительства
- 3) нахождения имущества

6. Физическое лицо гражданин России ставится на налоговый учет

- 1) на основе его заявления
- 2) на основе сведений органов ЗАГС
- 3) на основе информации налогового органа

7. Организации, имеющие обособленные подразделения, встают на налоговый учет

- 1) по месту нахождения головной организации
- 2) по месту нахождения обособленного подразделения
- 3) по месту нахождения имущества обособленного подразделения

8. Участник специального инвестиционного проекта

- 1) не ставятся на налоговый учет
- 2) ставятся на налоговый учет по их заявлению
- 3) ставятся на налоговый учет согласно реестра уполномоченного органа

9. Организация должна встать на налоговый учет

- 1) при наличии оборотов, облагаемых налогами
- 2) при наличии имущества
- 3) независимо от наличия обстоятельства, связанного с уплатой налога

10. Физическое лицо – плательщик страховых взносов

- 1) обязан встать на налоговый учет самостоятельно
- 2) ставится на налоговый учет по информации правоохранительных органов
- 3) ставится на налоговый учет по информации наемного работника

11. Иностранное физическое лицо обязано встать на налоговый учет самостоятельно

- 1) в любом случае при прибытии на территорию России
- 2) при прибытии на территорию России для трудоустройства к любому работодателю
- 3) при прибытии на территорию России для трудоустройства к работодателю – физическому лицу
- 4) при прибытии на территорию России для трудоустройства к работодателю – юридическому лицу и индивидуальному предпринимателю

12. Физическое лицо, которое решает осуществлять деятельность в качестве самозанятого

- 1) не обязано вставать на налоговый учет
- 2) обязано подать заявление в налоговый орган лично по месту жительства
- 3) обязано подать заявление в налоговый орган лично по месту осуществления деятельности
- 4) обязано зарегистрироваться в мобильном приложении «Мой налог»

13. Снятие с учета индивидуального предпринимателя с налогового учета осуществляется

- 1) независимо от наличия налоговой задолженности после подачи заявления
- 2) после погашения всех видов налоговой задолженности и после подачи заявления
- 3) После погашения недоимки по налогам или наличия гарантии после подачи заявления

14. Постановка на налоговый учет индивидуального предпринимателя по применению патентной системы налогообложения

- 1) при подаче заявления по месту жительства
- 2) при подаче заявления по месту осуществления деятельности
- 3) не подается

15. Российская организация при учреждении или вхождении в состав участников иностранных компаний за рубежом

- 1) не имеют какой-либо обязанности
- 2) обязаны уведомить налоговый орган в срок не позднее трех месяцев с даты возникновения (изменения доли) факта участия в такой иностранной организации
- 3) обязаны уведомить налоговый орган в срок не позднее десяти дней с даты возникновения (изменения доли) факта участия в такой иностранной организации

## ГЛАВА 3

### КАМЕРАЛЬНЫЕ И ВЫЕЗДНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ В СИСТЕМЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

3.1. Камеральные налоговые проверки, их организация и проведение в налоговых органах.

3.2. Выездные налоговые проверки, их организация и проведение в налоговых органах.

3.3 Обобщение и реализация результатов налоговых проверок. Применение ответственности по результатам налоговых проверок

#### 3.1. Камеральные налоговые проверки, их организация и проведение в налоговых органах

Основной формой налогового контроля, безусловно, являются **налоговые проверки**. В данной деятельности в налоговых органах развитых стран занято в среднем 30-40% работников налоговых органов.

Налоговые проверки позволяют выявить случаи неуплаты или неполной уплаты налогов и сборов, которые возникают как с добросовестными налогоплательщиками, так и с теми, кто злоупотребляет законом. Задачей налоговых проверок в первую очередь является профилактика правонарушений. Однако выявление злоупотреблений законом также приводит и к возникновению административной ответственности.

В практике российского налогового администрирования налоговые проверки подразделяются на камеральные и выездные. Динамика проведения налоговых проверок представлена в таблице 3.1.1.

Камеральная проверка является одной из важнейших форм налогового контроля. Камеральной называется проверка представленных в налоговые инспекции налоговых деклараций и других документов, которые служат основанием для исчисления и уплаты налогов. Камеральная проверка регламентируется 87 и 88 статьями Налогового кодекса РФ.

Таблица 3.1.1

Динамика камеральных и выездных налоговых проверок  
в России

Виды проверок	2017	2018	2019	2020	2021
Камеральные проверки, ед.	55859903	67 889 988	62 843 726	61 542 147	58 894 309
Выездные проверки, ед.	20164	14 167	9 364	6 164	8 121

Целью камеральной проверки является контроль за соблюдением налогоплательщиками, плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах. К задачам камеральной проверки можно отнести: проверку выполнения налогоплательщиками требований декларирования налоговых обязательств; поверку достоверности и полноты отражения налоговых обязательств. В качестве предметов камеральной проверки выступают: полнота налоговой отчетности; своевременность предоставления отчетности; заполнение всех реквизитов налоговой отчетности; правильность применения ставок налогов; правильность расчета налоговой базы; правильность исчисления налоговых обязательств.

Камеральная проверка может носить текущий и последующий характер, поскольку осуществляется либо непосредственно в течение налогового периода по итогам каждого отчетного периода, либо сразу же после окончания каждого налогового. Налоговый кодекс РФ также определил необходимость проведения камеральной проверки при подаче уточненной налоговой декларации. По каждому налогоплательщику может осуществляться в течение календарного года более 15 камеральных проверок, а по крупнейшим налогоплательщикам не менее 25. Это зависит от контингента налогоплательщиков, состоящих на налоговом учете в конкретном налоговом органе, а также от количества налогов, по которым отчитываются налогоплательщики. Налогоплательщики, находящиеся на специальных налоговых режимах подвергаются камеральным проверкам значительно меньше, поскольку основные налоги заменены единым налогом.

Основными этапами камеральной проверки являются:

1 этап - контроль на стадии подачи налоговых деклараций и налоговых расчетов;

2 этап – контроль на стадии введения информации налоговых деклараций в информационную систему

3 этап – контроль достоверности данных налоговых деклараций и расчетов;

4 этап – обобщение результатов камеральной проверки;

5 этап – принятие решений по результатам камеральной проверки и их реализация.

Камеральные проверки проводятся только на территории налогового органа, в который предоставлена налоговая декларация. Выход инспекторов налоговых органов на место осуществления хозяйственной деятельности налогоплательщика Налоговым кодексом РФ не предусмотрен. Единственным исключением является наличие права выхода должностных лиц налоговых органов на осмотр согласно ст. 92 НК РФ в связи с декларирование НДС к возмещению из бюджета.

В проведении камеральной проверки задействовано несколько функциональных отделов налоговых инспекций (см. Рис. 3.1.1).

Среди них: отдел работы с налогоплательщиками, отдел ввода и обработки информации, отдел камеральных проверок. В процессе изучения материалов проверки и принятия решения по ее результатам участвуют от дел аудита, юридический отдел и руководитель (заместитель руководителя) налоговой инспекции. Кроме Налогового Кодекса РФ определенные вопросы камеральной проверки и функции отделов установлены внутренними нормативными документами ФНС РФ.

Основными документами, регулирующими функции различных отделов, можно назвать:

- Приказ Федеральной налоговой службы от 29 декабря 2022 г. N ЕД-7-19/1295@ “Об утверждении Методических рекомендаций по организации электронного документооборота между налоговыми ор-



ганами и налогоплательщиками при информационном обслуживании и информировании налогоплательщиков в электронной форме”;



Рис. 3.1.1. Отделы налоговой инспекции, участвующих в процессе проведения налоговых проверок

- Приказ ФНС России от 25.02.2016 N ММВ-7-6/97@ (ред. от 26.12.2016) "Об утверждении Регламента взаимодействия территориальных органов ФНС России и ФКУ "Налог-Сервис" ФНС России при реализации функций по обработке налоговых документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, сборов и проведения мероприятий в отношении взаимозависимых лиц и контролируемых сделок, представляемых налогоплательщиками (их представителями) в территориальные органы ФНС России на бумажных носителях";

- Письмо ФНС России от 16.07.2013 N АС-4-2/12705 (ред. от 13.02.2020) "О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок";

- Письмо ФНС России от 07.08.2013 N СА-4-9/14460 "Рекомендации о порядке организации работы налоговых органов";

Приказ ФНС России от 08.07.2019 N ММВ-7-19/343@ "Об утверждении Административного регламента Федеральной налоговой службы по предоставлению государственной услуги по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов о действующих налогах, сборах и страховых взносах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов, сборов и страховых взносов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также по приему налоговых деклараций (расчетов)" (Зарегистрировано в Минюсте России 16.09.2019 N 55942);

- Приказ ФНС России от 07.11.2018 N ММВ-7-2/628@ "Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, требований к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации)";

-Приказ ФНС России от 16.07.2020 N ЕД-7-2/448@ (ред. от 07.09.2021) "Об утверждении Порядка направления и получения документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, а также представления документов по требованию нало-

гового органа в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи" и иные.

Основным направлением камеральных проверок является изучение достоверности сведений, заявленных налоговой отчетности. Методами камеральной проверки являются преимущественно документальные методы контроля: исследование документов, нормативное регулирование, формальный, арифметический, логический контроль. Налоговый кодекс РФ определяет некоторые процессуальные вопросы проведения камеральной проверки. На рис. 3.1.2. представлена взаимосвязь функций и полномочий отделов ИНФНС РФ и форм и методов контроля при проведении камеральной налоговой проверки.

Сроки камеральной проверки установлены статьей 88 НК РФ. Длительность проведения камеральной проверки – не более трех месяцев со дня подачи налоговой декларации. Камеральная налоговая проверка не может быть приостановлена или продлена. В течение трех месяцев осуществляются три первых этапа камеральной проверки: проверка своевременности сдачи налоговой отчетности и формальная проверка; проверка налоговой отчетности при вводе в информационную систему налоговых органов; углубленная проверка достоверности налоговой отчетности. Установлены особенности проведения камеральной проверки налога на добавленную стоимость, в т.ч. по срокам ее проведения. Срок камеральной проверки по НДС сокращен до 2 месяцев (ст. 88 НК РФ).

Камеральная проверка начинается с момента подачи налоговой декларации или налогового расчета. Периодичность проведения камеральных проверок зависит от периодичности предоставления налоговых деклараций. По каждому налогу во второй части Налогового кодекса РФ определены сроки предоставления налоговых деклараций и расчетов по итогам отчетных и налоговых периодов.

Принятие решения на проведение камеральной проверки не предусмотрено Налоговым Кодексом РФ. Камеральная проверка начинается по мере предоставления налоговой отчетности. Если налоговая отчетность предоставляется с нарушением сроков, то нача-

ло камеральной проверки совпадает со сроком ее фактического предоставления. В том случае, если налоговая отчетность предоставляется по почте, то началом камеральной проверки будет считаться дата отправки налоговой декларации по почте.

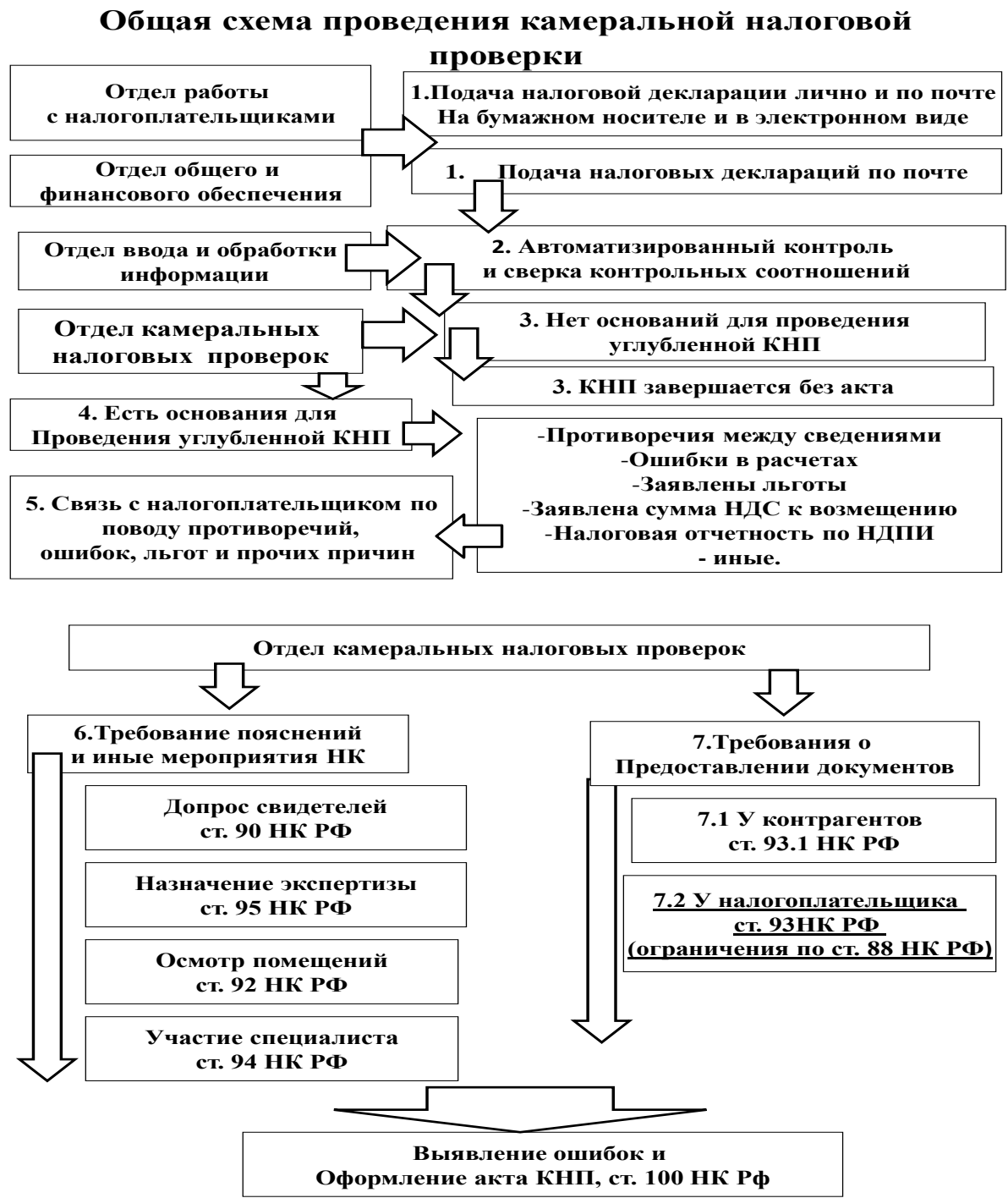


Рис. 3.1.2. Порядок реализации полномочий отделов ИФНС России при проведении камеральной налоговой проверки

Первичным источником камеральных проверок обязательно является налоговая декларация (или расчет авансового платежа). Налоговая декларация в соответствии со ст. 80 НК РФ представляет собой письменное заявление или заявление, составленное в электронном виде и переданное по телекоммуникационным каналам связи, налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах, произведенных расходах, о налоговой базе, налоговых льготах и других данных, служащих основанием для исчисления налога. В данной статье также определены понятия расчета авансового платежа и расчета сбора.

К сожалению, Налоговый Кодекс РФ не дает четкого представления о том, в каком случае налогоплательщик может не представлять налоговую декларацию. Определены два условия: первое, не подлежат представлению в налоговые органы налоговые декларации по налогам, от которых налогоплательщик освобожден в связи с применением специальных налоговых режимов. Значит, это могут быть только три налога для организаций (налог на добавленную стоимость, налог на имущество организаций и налог на прибыль) и два для индивидуальных предпринимателей (налог на добавленную стоимость и налог на доходы физических лиц). Второе условие означает, что при отсутствии финансово-хозяйственной деятельности и движения денежных средств по банковским счетам и по кассе налогоплательщик представляет налоговую декларацию по упрощенной форме. Форма единой упрощенной декларации и порядок ее заполнения установлен Приказом Минфина РФ № 62н. Как быть с декларированием таких налогов, как акцизы, налог на добычу полезных ископаемых, земельным налогом при условии отсутствия объекта обложения? В данном случае целесообразно воспользоваться установками соответствующих глав Налогового кодекса РФ. Например, по акцизам налогоплательщиками признаются лица, если они совершают операции, подлежащие налогообложению (ст. 179 НК РФ), значит, декларацию подают те, у которых есть такие операции. Аналогичная ситуация и по налогу на добычу полезных ископаемых.

Развитие системы электронного обмена информации и развитие налоговых органов в направлении службы, которая осуществляет предоставление услуг послужила основанием для отмены обязанности декларирования имущественных налогов – транспортного налога (глава 28 НК РФ и земельного налога – глава 32 НК РФ). Кроме этого, по налогу на имущество установлено правило, что по недвижимости, входящей в группу офисного и торгового имущества, налог исчисляется налоговыми органами, исходя из кадастровой стоимости, и налоговая декларация не предоставляется.

Предоставление налоговых деклараций в соответствии со статьей 80 НК РФ может осуществляться четырьмя основными способами:

- лично налогоплательщиком на бумажном носителе;
- представителем налогоплательщика на бумажном носителе;
- по почте на бумажном носителе с описью вложения;
- в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

Налоговый Кодекс РФ установил обязанность налогоплательщиков предоставлять налоговые декларации в электронном виде, если численность работающих в организации составляет более 100 чел. Налоговые органы на основе НК РФ определяют порядок организации электронного документооборота при подаче налоговых деклараций в электронном виде. Форматы налоговых деклараций, предоставляемых в электронной форме, разрабатывается Минфином РФ и ФНС РФ.

При принятии налоговых деклараций работают два основных отдела налоговых инспекций: отдел работы с налогоплательщиками в случае предоставления налоговых деклараций лично, либо по телекоммуникационным каналам связи, либо в электронном варианте, и отдел общего и финансового обеспечения при пересылке налоговых деклараций по почте. Во втором случае отдел общего и финансового обеспечения регистрирует документ или комплект документов, проставляет дату приема, присвоенный входящий номер, дату отправки налогоплательщиком по почте и дату получения документов в налоговый орган. Все документы передаются в отдел работы с налогопла-

тельщиками по сопроводительному листу не позднее дня, следующего за днем регистрации документов.<sup>1</sup>

Отдел работы с налогоплательщиками осуществляет визуальный контроль на предмет соответствия налоговой декларации установленной форме.<sup>2</sup> В случае выявления несоответствия предоставленной декларации установленной форме налоговый орган имеет право не принять данную налоговую декларацию. Это является единственной причиной, по которой будет считаться, что налоговая декларация не предоставлена. В этом случае отдел работы с налогоплательщиками подготавливает уведомление о необходимости предоставления налоговой декларации по установленной форме. При выполнении условий соответствия поданной налоговой декларации установленной форме налоговый орган обязан проставить на ее копии отметку о факте ее принятия и дату ее получения.

При подаче налоговой декларации через уполномоченного представителя должностное лицо отдела работы с налогоплательщиками проверяет наличие доверенности уполномоченного лица. Отсутствие доверенности, оформленной на данного представителя, является причиной отказа в принятии налоговой декларации.

С июля 2021 года ст. 80 НК РФ установлены дополнительные условия, при которых налоговая декларация не будет считаться принятой:

- отчетность подписана неуполномоченным лицом или электронной подписью умершего лица;
- руководитель, который подписал отчетность, дисквалифицирован или о нем в ЕГРЮЛ внесена запись о недостоверности сведений;
- по данным ЕГРЮЛ плательщик (страхователь) прекратил деятельность;
- декларация по НДС не соответствует контрольным соотношениям (нарушение порядка заполнения);

---

<sup>1</sup> Налоговая инспекция может разрабатывать свой порядок взаимодействия отделов

<sup>2</sup> Форма налоговой декларации утверждается Минфином РФ приказами. Все налогоплательщики должны предоставлять налоговые декларации по установленной форме.

При обнаружении фактов нарушения сроков предоставления налоговых деклараций, отдел работы с налогоплательщиками формирует эту информацию, которую использует отдел камеральных проверок. В соответствии с Налоговым Кодексом РФ предусмотрена налоговая ответственность налогоплательщиков за несвоевременное предоставление налоговых деклараций, которая регулируется статьей 119 НК РФ<sup>1</sup>. Также ст. 119.1 НК РФ предусмотрена ответственность за нарушение установленного способа представления налоговой декларации. Такая ответственность применяется в том случае, если налогоплательщик предоставил налоговую декларацию не в электронном виде, а на бумажном носителе. В данной ситуации налоговый орган не имеет право отказать в принятии налоговой декларации, но обязан инициировать привлечение к ответственности. Порядок применения мер ответственности по итогам камеральных проверок рассматривается в п.3 данной главы.

Одной из действенных контрольных процедур со стороны налоговых органов является право налогового органа приостановить операций по счетам при непредставлении налоговой декларации (расчета) (ст. 76 НК РФ). В том случае, если налогоплательщик не предоставил налоговую декларацию в течение десяти дней после установленного срока, руководитель налогового органа выносит решение и направляет его налогоплательщику и в банк. Если у налогоплательщика несколько счетов, то налоговый орган имеет право приостановить операции по всем счетам. Если налогоплательщик предоставил налоговую декларацию, то налоговый орган обязан не позднее следующего дня отозвать решение и открыть счета в банках.

Обобщенная схема первого этапа камеральной проверки приведена на рисунке 3.1.3.

Налоговое законодательство предусматривает обязанность и право предоставления уточненных налоговых деклараций (ст. 81 НК РФ).

---

<sup>1</sup> Подробнее о мерах налоговой ответственности изложено в параграфе 5.3



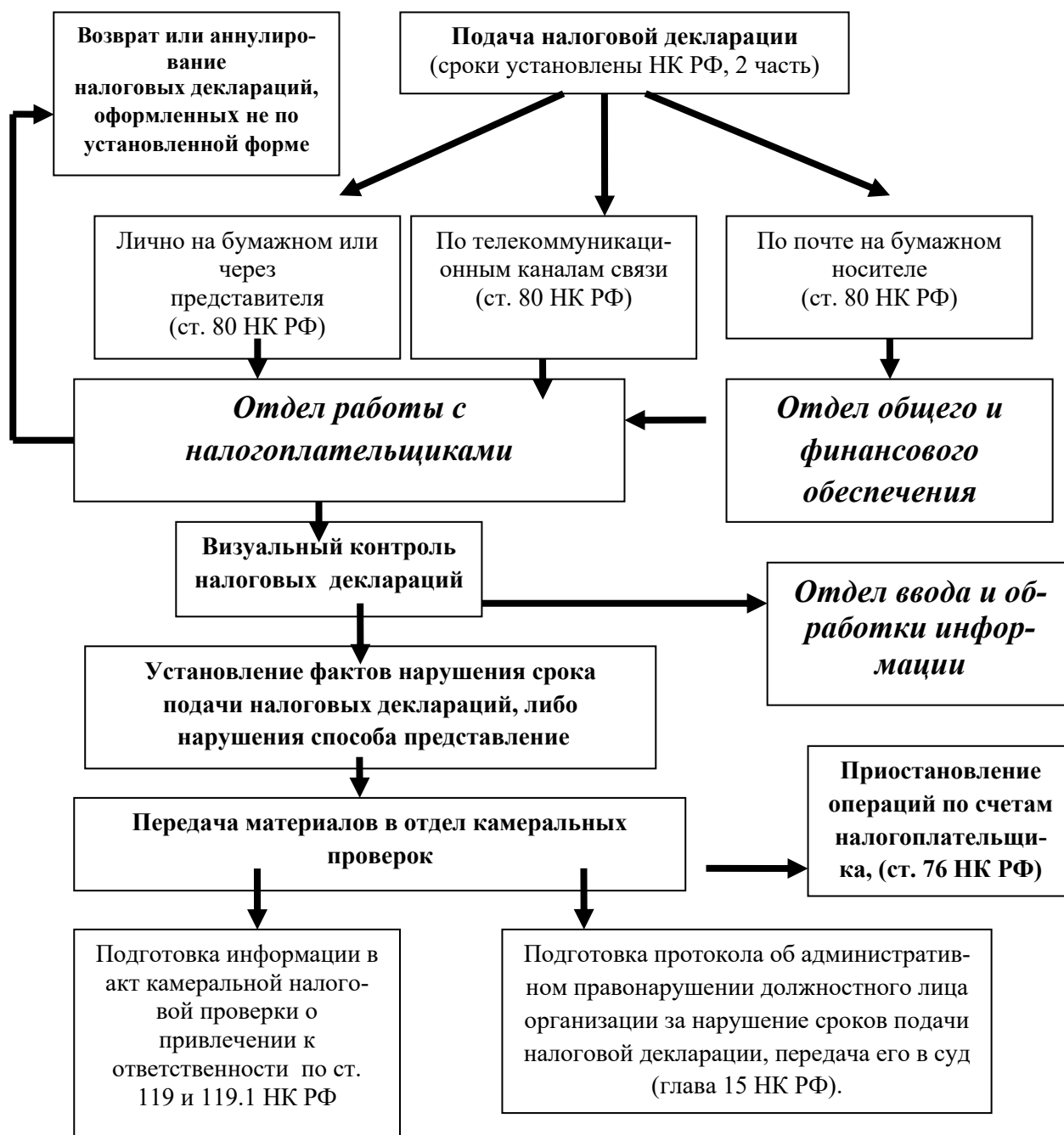


Рис. 3.1.3. Порядок проведения контрольных процедур на этапе подачи налоговых деклараций

Обязанность подачи уточненной налоговой декларация возникает при выявлении налогоплательщиком ошибок в первичной налоговой декларации, приводящих к занижению налоговых обязательств. Право предоставления уточненной налоговой декларации у налогоплательщика или налогового агента возникает при выявлении ошибок, приводящих к завышению налоговых обязательств.

Еще одним интересным вопросом является проведение камеральных проверок при подаче уточненных налоговых деклараций. Уточненная налоговая декларация может быть предоставлена как в процессе проведения камеральной проверки первичной декларации, так после окончания проверки, возможно даже через два-три года. Налоговый кодекс РФ предусматривает обязанность налогоплательщика - организации при выявлении ошибок, а также фактов неотражения или неполного отражения сведений в налоговых декларациях, результатом которых является занижение сумм налога, предоставить уточненную декларацию (ст. 81 НК РФ).

В НК РФ указано, что уточненная налоговая декларация оформляется за тот отчетный или налоговый период, в котором совершена ошибка и по форме, используемой в том налоговой периоде. В этом случае налоговый орган имеет право провести камеральную проверку данной декларации в соответствии со статьей 88 НК РФ.

Начинается камеральная проверка со дня подачи уточненной декларации и продолжается в течение трех месяцев с этой даты.<sup>1</sup> Вместе с тем, в этом случае налоговые органы имеют право проводить повторные выездные налоговые проверки в случае декларирования налога к уменьшению.<sup>2</sup>

Проблемой в данном случае является не урегулирование Налоговым Кодексом РФ вопросов сроков подачи такой декларации. Учитывая, что срок давности привлечения к налоговой ответственности установлен три года с момента его совершения, а также то, что проведение налоговой проверки может осуществляться только за три предшествующих календарных года, налоговые органы до 2007 года отказывали в принятии уточненных налоговых деклараций за периоды до трех предшествующих лет, по причине невозможности осуществить проверку продекларированных сведений. Однако, Налоговый Кодекс РФ не предусматривает таких ограничений. Особенно такая

---

<sup>1</sup>Здесь имеется в виду, что уточненная декларация подается после проведения камеральной проверки первичной налоговой декларации.

<sup>2</sup> Порядок проведения выездной налоговой проверки регулируется ст. 89 НК РФ

проблема существенна при уточнении сведений, уменьшающих налоговые обязательства.

Арбитражная практика показала, что суды обязывают налоговые органы принимать такие уточненные декларации независимо от налогового периода, за который она предоставляется. В связи с этим, Федеральная налоговая служба РФ определила, что при подаче уточненных налоговых деклараций, по которым срок исковой давности истек, налоговый орган не вправе отказать налогоплательщику в ее приеме. Этот порядок ФНС РФ определен письмом «О порядке приема уточненной налоговой декларации (расчета)». Вместе с тем, ФНС РФ отмечает, что возникает коллизия норм статей 78 и 81 НК РФ. С одной стороны, в ст. 81 НК РФ отражено, что не представляется возможным проведение полноценных контрольных мероприятий в отношении поданной налоговой декларации, в т. ч. в случае уменьшения сумм налога. С другой стороны, в соответствии с п.7 ст. 78 НК РФ налогоплательщик имеет право подать заявление о зачете или возврате сумм излишне уплаченного налога в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы. То есть срок подачи заявления о зачете или возврате излишне уплаченной суммы налога по уточненной декларации может еще не истечь на дату подачи такой декларации. ФНС РФ определила, что заявление о зачете сумм излишне уплаченных налогов рассматривается с учетом самостоятельно предоставленных налогоплательщиком подтверждающих документов, с последующим вынесения решения в соответствии с нормами ст. 78 НК РФ. Таким образом, учет изменений по уточненной декларации связан с решением налогового органа о возможности возврата или зачета. Если зачет или возврат возможен, то уточненная налоговая декларация регистрируется, а данные вносятся в карточку «Расчета с бюджетом», налоговый орган в установленные сроки осуществляет возврат или зачет налога. Если же возврат или зачет невозможен, то осуществляется только регистрации уточненной налоговой декларации.

У налогоплательщиков есть возможность учесть допущенные ошибки в текущем налоговом периоде, если невозможно определить период, в котором она была совершена.

Порядок предоставления уточненных налоговых деклараций четко в ст. 81 НК РФ не установлен. Уточнение налоговой декларации при проведении камеральной проверки может быть следствием проверки первичной декларации и выявления в ней противоречия и ошибки (п.3 ст. 88 НК РФ). Варианты условий предоставления уточненной налоговой декларации представлены в таблице 3.1.2

Таблица 3.1.2

Варианты подачи уточненных налоговых деклараций

Сроки предоставления Уточненной декларации	Действия налогового органа	Последствия для налогоплательщика при возникновении обязанности (увеличение Налогового обязательства)	Последствия для налогоплательщика при возникновении права (уменьшение налогового обязательства)
1	2	3	4
До наступления срока платежа	Камеральная проверка первичной декларации прекращается, начинается камеральная проверка уточненной декларации	Возникает новое налоговое обязательство, никаких последствий в рамках налоговых санкций и пени	Налоговое обязательство уменьшается после проведения камеральной налоговой проверки
Во время проведения камеральной налоговой декларации	Камеральная проверка первичной декларации прекращается, начинается камеральная проверка уточненной декларации ( п. 3 ст. 88 НК РФ)	Пени за нарушение срока уплаты налога (ст. 75 НК РФ), Возможно привлечение к ответственности по ст. 122 НК РФ при отсутствии факта уплаты налога и пени до подачи уточненной декларации.	Налоговый орган имеет право требовать пояснения, касающиеся причин уменьшения налоговых обязательств (п. 3 ст. 88 НК РФ)
После проведения камеральной налоговой проверки	Проведение камеральной проверки уточненной налоговой декларации	Если налог и пени оплачены , то ответственности нет	

Продолжение таблицы 3.1.2

1	2	3	4
В процессе проведения выездной налоговой проверки	Продолжение выездной налоговой проверки	Пени за нарушение срока уплаты налога (ст. 75 НК РФ), привлечение к ответственности по ст. 122 НК РФ Возможно применение смягчающих обстоятельств	Налоговый орган должен принять к сведению информацию уточненной налоговой декларации при оформлении акта и решения
После проведения выездной налоговой проверки	Назначение выездной налоговой проверки, если с окончания налогового периода, за который предоставлена уточненная декларация не истекли три года	Пени за нарушение срока уплаты налога (ст. 75 НК РФ), Возможно привлечение к ответственности по ст. 122 НК РФ при отсутствии факта уплаты налога и пени до подачи уточненной декларации	Возврат налога по уточненной налоговой декларации, если срок подачи заявления не истек (ст. 78 НК РФ)

С учетом введения с 2023 г. изменений в сроки декларирования и уплаты налогов единых дат, то в течение периода с 25 до 28 числа можно подать уточненную декларация без каких либо последствий с 26 по 27 числа.

Налоговые органы в рамках письмо ФНС России от 21.02.2018 N СА-4-9/3514@<sup>1</sup> определяют, что если в процессе камеральной проверки представлена уточненная декларация и налог и пени уплачены, то привлечение к ответственности не осуществляется.

Продолжение камеральной проверки осуществляется в отделе ввода и обработки информации. На втором этапе используются такие методы контроля, как формальная и арифметическая проверка.

<sup>1</sup> Письмо ФНС России от 21.02.2018 N СА-4-9/3514@ «О привлечении налогоплательщиков к ответственности в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации после направления в адрес налогоплательщика требования о представлении пояснений о выявленных ошибках в налоговой декларации, о противоречиях между сведениями, содержащимися в представленных документах, о несоответствии сведений, представленных налогоплательщиком в налоговой декларации, сведениям, содержащимся в документах, имеющих у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля»

При формальном контроле осуществляется проверка заполнения всех граф и строк декларации. Данный метод применяется отделом «ввода информации» с использованием автоматизированных систем обработки налоговой отчетности. Ввод информации налоговой декларации осуществляется не позднее рабочего дня, следующего за датой принятия. При отсутствии определенных сведений в налоговой декларации (расчете) инспектор отдела ввода и обработки информации не имеет возможности продолжать ввод ее в информационную систему, передает об установленных фактах в отдел камеральных проверок. Данный отдел формирует требование налогоплательщикам о необходимости внесения изменений в налоговую декларацию. В соответствии со ст. 88 НК РФ налогоплательщик обязан в течение пяти дней внести исправления и дать пояснения. Затем Сведения декларации вносятся в автоматизированную систему обработки налоговой отчетности (данных).

Арифметическая проверка налоговых деклараций заключается в проверке правильности подсчетов промежуточных и итоговых сумм. Арифметическая проверка также осуществляется в автоматическом режиме «отделом ввода и обработки информации». Автоматизированный режим позволяет выявить несоответствие итоговых сумм разделов налоговых деклараций. Использование автоматизированных способов обработки отчетности повышает результативность камеральных проверок.

При установлении таких ошибок и противоречий инспектор отдела ввода информации передает сведения в отдел камеральных проверок, который направляет налогоплательщику требование о представлении необходимых пояснений и внесения соответствующих исправлений. Срок для предоставления информации налогоплательщиком установлен Налоговым Кодексом РФ в ст. 88 и равен пяти дням со дня предъявления требования. После исправления ошибок и противоречий налоговая декларация возвращается в отдел работы с налогоплательщиками, а далее в отдел ввода информации. Если ошибки носят механический характер, не влекущие к доначислению налога, камеральная проверка продолжается в отделе камеральных проверок.

Основные процедуры второго этапа камеральной проверки отражены в рисунке 3.1.4.

Третий этап камеральной проверки начинается после того, как данные налоговой декларации или расчета поступают в отдел камеральных проверок, пройдя формальную и арифметическую проверки.

Для проведения третьего этапа камеральной проверки в налоговых органах организована работа специальных отделов камеральных проверок. Организация работы таких подразделений зависит от приоритетов конкретного налогового органа на определенной территории.



Рис. 3.1.4. Порядок осуществления процедур налогового контроля на этапе ввода информации налоговой декларации в информационную систему

При организации камеральных проверок возможно разделение функций контрольной деятельности внутри отдела камеральных проверок по видам налогов, которые наиболее важны для формирования бюджета, а также исходя из особенностей исчисления налогов. Обычно, формируются группы инспекторов, уполномоченные осуществлять камеральные проверки по налогу на добавленную стоимость, по налогу на прибыль, по имущественным налогам. Исчисление каждого налога требует специфических знаний, поэтому разделение функций оправдано в целях эффективного исполнения контрольных функций.

Третий этап камеральной проверки является наиболее сложным, поскольку требует знания логики исчисления налога и наиболее часто встречающиеся проблемы.

Логическая проверка является более тщательным методом контроля. Она заключается в проверке преемственности налоговой отчетности конкретного налогоплательщика. Данные налоговых деклараций сопоставляются с показателями за предыдущие периоды, а также с информацией, содержащейся в налоговых декларациях по другим налогам. Налоговые органы сопоставляют динамику показателей отчетности налогоплательщика со среднестатистическими показателями по аналогичным компаниям, работающим в той же отрасли. Особенно тщательно такой анализ проводится по крупнейшим и бюджетообразующим налогоплательщикам.

Также при логической проверке проводится анализ и сопоставление информации, полученной налоговыми органами из любых источников. Такая информация может поступать в налоговый орган от различных государственных органов: органов, регистрирующих недвижимость и транспортные средства, органов, выдающих лицензии на добычу полезных ископаемых, и других. Такие сопоставления применяются при камеральной проверке транспортного налога, земельного налога, налога на добычу полезных ископаемых, налога на имущество организаций.

Налоговые органы используют электронные базы данных по зарегистрированным экспортерам, фирмам-однодневкам, недействи-



тельным ИНН, информацию средств массовой информации, Интернета.

Источниками камеральной проверки может быть внутренняя и внешняя информация налоговых органов. К внутренней информации относятся: налоговые декларации и расчеты; аналитические расчеты. К внешней информации относятся: информация, полученная от государственных и иных уполномоченных органов в соответствии со ст. 85 НК РФ; информация, полученная от банков в соответствии со ст. 86 НК РФ; информация, истребуемая от налогоплательщиков (ст. 93 НК РФ) и их контрагентов (93.1 НК РФ) (см. рис.3.1.5).

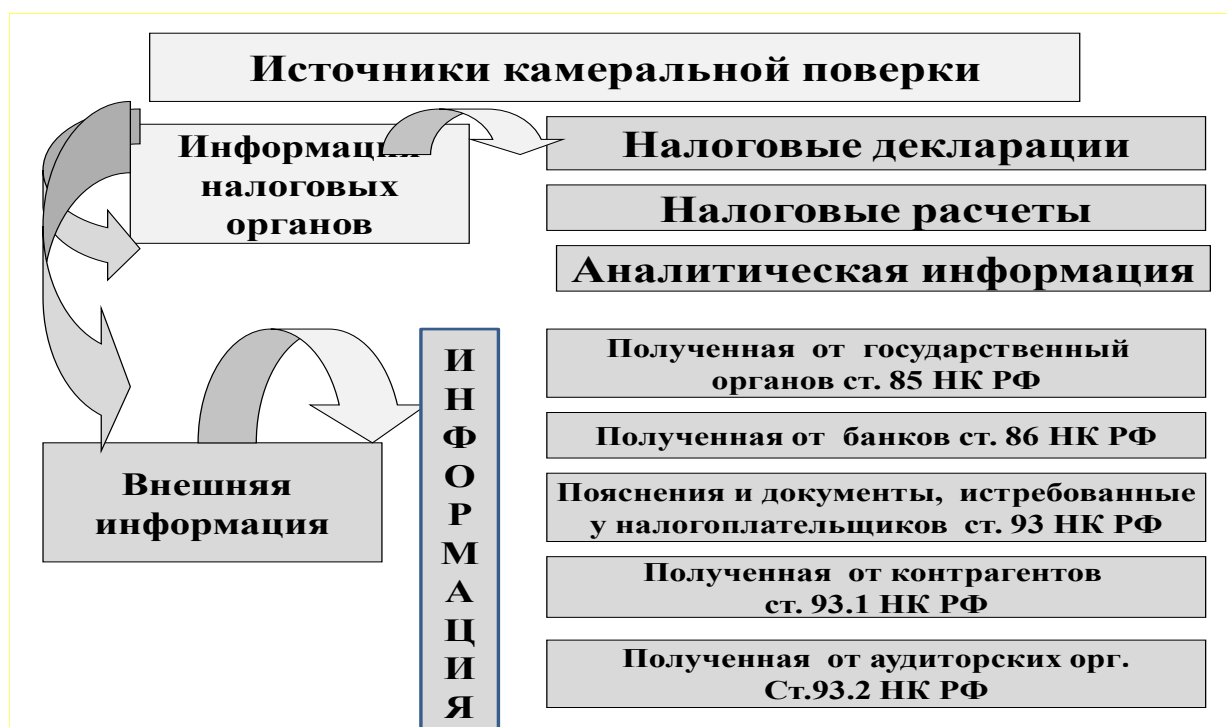


Рис. 3.1.5. Источники камеральной налоговой проверки

Информация при камеральных проверках может быть получена от контрагентов. В соответствии со ст. 93.1 НК РФ налоговые органы по письменным поручениям имеют право истребовать документы. Налоговый орган направляет письменное поручение в налоговый орган по месту учета лица, у которого необходимо истребовать документы. В поручении указываются причины, по которым осуществляется истребование документов. В течение пяти дней после получения

данного требования налоговой орган направляет контрагенту свое требование о представлении документов с копией поручения другого налогового органа. Лицо, получившее требование, обязано в течение пяти дней либо предоставить документы, либо сообщить, что не располагает такими документами. Возможно продление срока предоставления документов по ходатайству контрагента. Документы представляются в виде заверенных копий. Отказ от представления документов предполагает привлечение к налоговой ответственности по статье 129.1 НК РФ.

Полномочия налоговых органов по истребованию документов отражены в статье 88 НК РФ, которая достаточно четко ограничивает права налоговых органов по исследованию документов.

При проведении камеральных проверок налоговые органы имеют право истребовать документов у самих налогоплательщиков. В ст. 88 НК РФ установлены условия, при которых документы могут быть истребованы, а в ст. 93 НК РФ определен порядок истребования документов. В соответствии с п. 7 ст. 88 НК РФ налоговый орган не имеет право истребовать у налогоплательщика документы, если это не предусмотрено ст. 88 НК РФ. Для каждого налога установлены определенные условия. В таблице 3.1.3 установлены условия, при которых налоговые органы имеют право истребовать документы при проведении камеральной налоговой проверки.

Таблица 3.1.3

Полномочия налоговых органов по истребованию документов в процессе камеральных налоговых проверок

	Налог Источник	Причина истребования пояснений /документов	Какие действия проводятся
1	2	3	4
1	По всем налогам	Выявление противоречий, ошибок в декларации, несоответствие сведений ( абз.1 п. 3 ст. 88 НК РФ)	Требование предоставления пояснений в течение 5 дней. Налогоплательщик имеет возможность предоставить документы (п.4 ст.88 НК РФ)

Продолжение таблицы 3.1.3

1	2	3	4
2	По всем налогам	Подача уточненной налоговой декларации с уменьшением налоговых обязательств (абз.2 п.3 ст. 88 НК РФ)	Требование предоставления пояснений о причинах снижения налоговых обязательств в течение 5 дней Налогоплательщик имеет возможность предоставить документы (п.4 ст.88 ГК РФ)
3	Налог на прибыль, УНО, ЕСХН	Декларирование убытков	Требование предоставления пояснений о причинах убытков в течение 5 дней Налогоплательщик имеет возможность предоставить документы (п.4 ст.88 ГК РФ)
4		Декларирование налоговых льгот	Требование предоставления пояснений и истребование документов, подтверждающие налоговые льготы ( п.6 ст. 88 НК РФ)
5	НДС	Причины по п.1 и 2.	Все пояснения должны быть представлены в электронном формате
6	НДС	Декларирование НДС к возмещению	Истребование документов, подтверждающих налоговые вычеты согласно ст. 171 НК РФ (П. 8 ст. 88 НК РФ)
7	НДС	Декларирование налоговых вычетов, связанных с вывозом товаров иностранными гражданами за пределы России	Истребование документов, подтверждающих налоговые вычеты (П.8.7. ст.88 НК РФ)
8	НДС	Выявление противоречий между сведениями в налоговых декларациях контрагентов	Истребование счетов-фактур и первичных документов (п. 8.1 ст. 88 НК РФ)
9	Налог на прибыль, УНО, ЕСХН	Подача уточненной налоговой декларации спустя два года при снижении налогового обязательства или увеличение убытка	Истребование первичных документов, регистров бухгалтерского и налогового учета, (П. 8.3 ст. 88 НК РФ)
10	Акцизы	Декларирование налогового вычета при возврате товара	Истребование первичных и иных документов, подтверждающих налоговый вычет (п. 8.4 ст. 88)
11	Страховые взносы	Декларирование необлагаемых выплат и пониженных страховых тарифов	Истребование документов, подтверждающих право применения пониженных тарифов и освобождение от налогообложения (П. 8.6. ст. 88 НК РФ)

Продолжение таблицы 3.1.3

1	2	3	4
12	НДФЛ и Налог на прибыль	Участие в инвестиционном товариществе	Требование документов, подтверждающие период участия и доле прибыли (дохода) (п.8.2 ст. 88 НК РФ)
13	НДПИ	Декларирование налога	Истребование всех документов без ограничения, подтверждающие исчисление налога (П. 9 ст. 88 НК РФ)
14	НДС, УСНО, ЕСХН	Расхождение информации о товарах, подлежащих прослеживаемости	Истребовать документы: счета-фактуры и первичные документы (п.8 ст.88 НК РФ)

Также, специфическими направлениями камерального контроля являются камеральный контроль экспортного НДС, регулируемый статьей 165 НК РФ. В этом случае налоговые органы имеют право кроме документов, подтверждающих вычет, требовать от налогоплательщика – экспортера документы, подтверждающие экспорт (контракт, товарно-транспортные документы с отметкой таможенных органов, документы, подтверждающие получение валютной выручки и другие). При проведении камерального контроля налога на добычу полезных ископаемых, водного налога налоговые органы имеют право истребовать любые документы, подтверждающие достоверность исчисления налога (показатели измерительных приборов, отчеты в надзорные органы). Процедуры третьего этапа камеральной проверки показаны на рис.3.1.6.

Налоговый кодекс РФ предусматривает возможность проведения камеральной налоговой проверки при непредставлении налоговой декларации. Этот вариант касается физических лиц при исчислении налога на доходы физических лиц при продаже имущества или получении в дар имущества (п.1.2. ст.88 НК РФ). В данной ситуации налоговый орган самостоятельно исчисляет налоговые обязательства на основе информации, поступающей в налоговый орган. Это не исключает возможность предоставления налоговой декларации с декларированием налоговых вычетов. Камеральная проверка поданной декларации проводится в соответствии с установленными правилами.

Аналогичный порядок установлен при непредставлении налоговой декларации по контролирующим лицам (п.2 ст. 88 НК РФ).

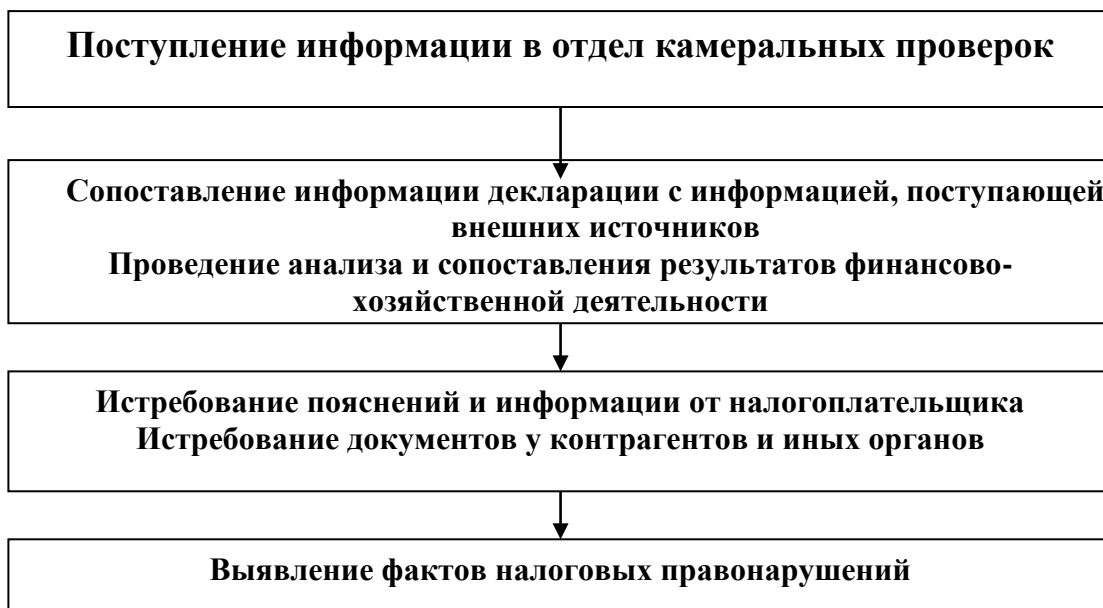


Рис. 3.1.6. Процедуры проведения камеральной проверки на этапе логической камеральной налоговой проверки

Основные методы, используемые при проведении камеральных проверок приведены на рис. 3.1.7.



Рис. 3.1.7. Методы, применяемые при проведении камеральных проверок

Процедура камеральной проверки уточненной налоговой декларации аналогична.

Четвертый этап камеральной проверки - обобщение результатов камеральной проверки регулируется статьей 100 НК РФ. Обязательным условием для составления акта камеральной налоговой проверки является факт выявления правонарушений налогового законодательства (занижения продекларированных налогов). Форма и требования к составлению акта камеральной проверки разрабатывается Федеральной налоговой службой РФ. Акт должен быть составлен в течение десяти дней после окончания налоговой проверки. Как уже отмечалось ранее, окончание проверки зависит от срока подачи налоговой декларации. Более подробной процедуры реализации материалов камеральной налоговой проверки отражены в вопросе 3.3.

Таким образом, камеральная проверка является достаточно сложным этапом контроля. В таблице 3.1.3 определены основные признаки камеральной проверки.

По Положению «О Федеральной налоговой службе» № 506 ФНС РФ является уполномоченным органом по принятию и проверке бухгалтерской отчетности. Налоговый кодекс РФ не определяет порядок осуществления контроля за бухгалтерской отчетностью.

Однако, контроль налоговых органов за своевременным предоставлением бухгалтерской отчетности, за ее полнотой и достоверностью, может осуществляться в рамках камеральных проверок. Налоговые органы используют бухгалтерскую отчетность в качестве источника информации для налогового контроля.

В соответствии с «Законом о бухгалтерском учете», а также со статьей 23 НК РФ налогоплательщики обязаны предоставлять бухгалтерскую отчетность в налоговый орган по месту учета. Формы бухгалтерской отчетности рекомендованы Приказом Минфина России от 02.07.2010 N 66н<sup>1</sup>, а порядок составления и представления

---

<sup>1</sup> Приказ Минфина России от 02.07.2010 N 66н (ред. от 19.04.2019) "О формах бухгалтерской отчетности организаций" (с изм. и доп., вступ. в силу с отчетности за 2020 год)

бухгалтерской отчетности регулируется приказом Минфина РФ от 25 марта 2011 г. N 33н<sup>1</sup>.

Таблица 3.1.3

Основные признаки камеральной проверки

Признаки камеральной проверки	По нормам Налогового Кодекса РФ
Разрешение на проведение камеральной проверки	Не требуется, проверка начинается со дня подачи налоговой декларации
Выбор налогоплательщиков для проведения проверки	Все организации, подавшие налоговые декларации, подлежат камеральной проверке
Сроки проверки	3 месяца со дня подачи налоговой декларации и налогового расчета ст. 88 НК РФ
Источники проверки	Налоговые декларации, иные документы, если они подтверждают право на налоговую льготу, а также вычета по НДС ст.88 НК РФ
Порядок истребования документов	Оформление требования о предоставлении документов (истребование иных документов кроме налоговой декларации ограничено) ст.93, 93.1, 93,2 НК РФ
Оформление факта окончания проверки	Окончание камеральной проверки не оформляется особым документом. Срок окончания - в день истечения трех месяцев со дня подачи налоговой декларации (расчета) или раньше (ст. 88 НК РФ)
Оформление результатов проверки	Оформление акта камеральной проверки обязательно в течение 10 дней после окончания камеральной проверки, если выявлены правонарушения (ст. 100 НК РФ)
Реализация результатов проверки	Принятие решения по акту камеральной проверки в течение 10 дней после получения возражений по акту камеральной проверки ст. 101 НК РФ
Обжалование решений по акту камеральной проверки	Регулируется НК РФ ст. 138-143. Жалоба может быть подана сначала в вышестоящий налоговый орган, а затем в судебные органы

При несвоевременной подачи бухгалтерской отчетности налоговый орган вправе применить ответственности по ст. 126 п.1 НК РФ в

<sup>1</sup> Приказ Минфина РФ от 25 марта 2011 г. N 33н "Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений" (с изменениями и дополнениями

размере 200 руб. за каждый не представленный документ. Одновременно может инициировать привлечение должностного лица налогоплательщика в привлечении к административной ответственности по ст. 19.7 НК РФ. В данном случае составляется протокол об административном правонарушении, который направляется в суд. Суд принимает решение о сумме штрафа. Штраф может быть от 300 до 500 руб. в зависимости от причин и типа правонарушения.

Камеральная налоговая проверка имеет достаточно четкое нормативное регулирование, обеспечивающее защиту интересов налогоплательщиков, а также реализацию прав и полномочий налоговых органов.

### **3.2. Выездные налоговые проверки, их организация и проведение в налоговых органах**

Выездные проверки долгое время являлись основной формой налогового контроля. Они характеризовались большей обстоятельностью, достоверностью и результативностью. После того, как камеральные проверки заняли основное место в формах контроля, по объему информации, по количеству проверенных налогоплательщиков и по результативности, значение и внимание к выездным проверкам несколько ослабло. С 2007 года при внесении многих изменений в порядок проведения камеральных проверок выездные проверки занимают свое достойное место. Это можно объяснить тем, что практически невозможно провести углубленную камеральную проверку налога на прибыль, по НДС возможно проверить только вычеты, а объект обложения исследовать нельзя. Такие ограничения, регулируемые Налоговым кодексом, становятся причиной перевода акцента на выездные проверки.

В налоговых органах созданы специальные подразделения (отделы), уполномоченные планировать, проводить выездные налоговые проверки, готовить материалы проверки для принятия решения. В налоговых органах предусматривается специализация работы налоговых инспекторов по отдельным видам налогов. Так же как и по каме-



ральным проверкам, такое разделение полномочий оправдано повышенными требованиями к знанию налогового законодательства и специфики исчисления отдельных налогов. Отделы выездных налоговых проверок используют различную информацию при их подготовке и проведении. В частности, при камеральных проверках налоговые органы подготавливают информацию для проведения выездных проверок, осуществляют анализ различной информации, можно сказать, что осуществляется мониторинг финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика на уровне территориальных налоговых инспекций.

Основными целями выездной налоговой проверки являются реализация контрольных полномочий налоговыми органами и контроль за выполнением налогового законодательства, привлечение к ответственности виновных лиц и взыскание недоимок, пени налоговых санкций.

К задачам выездных налоговых проверок можно отнести:

- всестороннее исследование обстоятельств финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика;
- выявление искажений и несоответствий в документах, бухгалтерском учете, отчетности требованиям законодательств;
- анализ влияния выявленных искажений на формирование налоговых баз по налогам;
- формирование доказательной базы по фактам выявленных правонарушений; доначисление налогов, не уплаченных налогоплательщиком;
- взыскание недоимок, пени налоговых санкций;
- формирование предложений по устранению выявленных правонарушений; привлечение налогоплательщиков к ответственности.

Предметом выездной налоговой проверки являются:

- финансово-хозяйственная деятельность налогоплательщика, ее законность;
- полнота, наличие и достоверность всех первичных документов;
- достоверность и полнота налогового учета;

-полнота декларирования налогоплательщиком налоговой базы в отчетности;

- порядок использования налоговых льгот, освобождений, ставок налогов;

-применение налоговых схем минимизации налоговых обязательств.

Источниками выездной налоговой проверки могут быть:

-информация налоговых органов, сформированная до проведения проверки (налоговые декларации и расчеты, аналитическая информация о налогоплательщике, материалы камеральных налоговых проверок);

-внешняя информация, полученная до проведения проверки (сведения от государственных органов, информация от контрагентов, от банков);

-информация, полученная в процессе проведения выездной налоговой проверки от налогоплательщика (первичные документы; регистры бухгалтерского учета, регистры налогового учета; договорная документация);

-информация, полученная при использовании фактических методов контроля (результаты осмотра, инвентаризации, экспертизы, опроса свидетеля);

-внешняя информация, полученная в процессе проведения выездной налоговой проверки (сведения от государственных органов, информация от контрагентов, от банков).

На рис. 3.2.1 представлен перечень источников, которые можно дополнительно использовать при выездных налоговых проверках.

Правая база выездной налоговой проверки включает в себя: Налоговый кодекс РФ (ст. 89-101); нормативные документы Минфина РФ; приказы и письма Федеральной налоговой службы РФ.<sup>1</sup>

Основными этапами выездной налоговой проверки являются:

1 этап – планирование выездных налоговых проверок

---

<sup>1</sup> По тексту раздела будут сделаны ссылки на эти документы.

2. этап – непосредственное проведение процедур выездной налоговой проверки

3 этап – обобщение результатов выездной налоговой проверки;

4 этап – принятие решений по результатам выездной налоговой проверки и их реализация.



Рис. 3.2.1. Источники информации, доступные при проведении выездной налоговой проверке

На первом этапе отдел выездных налоговых проверок обобщает информацию и определяет планы проведения проверок. Составление плана выездных проверок осуществляется, как правило, на год с разбивкой по кварталам. В настоящее время ежеквартально уточняется план выездных налоговых проверок. Однако не исключается проведение внеплановых проверок по запросам правоохранительных органов, либо по заданиям вышестоящих налоговых органов. Налоговый кодекс РФ не устанавливает порядок планирования выездных налоговых проверок.

Планирование выездных налоговых проверок является внутренней функцией налоговых органов. Порядок и процедуры планирова-

ния весьма индивидуальны. Отметим, что для того, чтобы назначить выездную проверку специалисты налоговых органов проводят серьезную, трудоемкую, обстоятельную деятельность. Информация для отбора налогоплательщиков в целях проведения выездных налоговых проверок черпается из внутренних источников (бухгалтерская и налоговая отчетность, результаты контрольных мероприятий), от других государственных органов (в виде обязательной информации, ответов на запросы, оперативная информация), от сторонних организаций (банков и контрагентов). С 2007 года Федеральная налоговая служба предложила сделать отбор налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок гласным, издав приказ «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок»<sup>1</sup>. Согласно «Концепции» планирование выездных налоговых проверок - это открытый процесс, построенный на отборе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок по критериям риска совершения налогового правонарушения, в том числе общедоступным способом. Целями разработки концепции являются:

1) создания единой системы планирования выездных налоговых проверок;

2) повышения налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков;

3) обеспечения роста доходов государства за счет увеличения числа налогоплательщиков, добровольно и в полном объеме исполняющих налоговые обязательства;

4) сокращения количества налогоплательщиков, функционирующих в "теневом" секторе экономики;

5) информирования налогоплательщиков об основных критериях отбора для проведения выездных налоговых проверок.

Построение единой, открытой и понятной для налогоплательщиков и налоговых органов системы планирования выездных налого-

---

<sup>1</sup> Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ (с изм и доп.).

вых проверок базируется на определенных принципах. К ним относятся:

1. Режим наибольшего благоприятствования для добросовестных налогоплательщиков.

2. Своевременность реагирования на признаки возможного совершения налоговых правонарушений.

3. Неотвратимость наказания налогоплательщиков в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах.

4. Обоснованность выбора объектов проверки.

Основой данной системы является всесторонний анализ всей имеющейся у налогового органа информации на каждом этапе планирования и подготовки выездной налоговой проверки.

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

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

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

- анализ сумм уплаченных налоговых платежей и их динамики, проводимый по каждому виду налога (сбора) с целью контроля за полнотой и своевременностью перечисления налоговых платежей;

- анализ показателей налоговой и (или) бухгалтерской отчетности налогоплательщиков, позволяющий определить значительные отклонения показателей финансово-хозяйственной деятельности текущего периода от аналогичных показателей за предыдущие периоды или же отклонения от средне

- статистических показателей отчетности аналогичных хозяйствующих субъектов за определенный промежуток времени, а также выявить противоречия между сведениями, содержащимися в пред-

ставленных документах, и (или) несоответствие информации, которой располагает налоговый орган;

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

Концепция предусматривает проведение налогоплательщиком самостоятельной оценки рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности по приведенным ниже критериям. Общедоступными критериями самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемыми налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, могут являться:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

При оценке вышеуказанных показателей налоговый орган в обязательном порядке анализирует возможность извлечения либо наличие необоснованной налоговой выгоды, в том числе по обстоятельствам, указанным в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53.

Систематическое проведение самостоятельной оценки рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности позволит налогоплательщику своевременно оценить налоговые риски и уточнить свои налоговые обязательства. Выездная налоговая проверка может быть внеплановой. Например, при ликвидации и реорганизации налогоплательщика, или по информации правоохранительных органов.

Выездные налоговые проверки по предмету контроля могут быть как комплексные, так и тематические. Инициаторами таких проверок являются вышестоящие налоговые органы, правоохранительные органы. В соответствии со ст. 36 НК РФ по запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют совместно с налоговыми органами в выездных налоговых проверках. Одновременно, при проведении оперативно-розыскных и следственных мероприятий правоохранительные органы при выявлении фактов налоговых правонарушений, обязаны в десятидневный срок направить материалы в налоговый орган. Налоговый орган в таком случае принимает решение о

привлечение к налоговой ответственности или отказе от привлечения к ответственности.

В соответствии с Федеральным законом « О полиции» от 07.02.2011 г. № 3-ФЗ сотрудники органов внутренних дел могут получать от граждан и должностных лиц необходимые объяснения, сведения, справки, документы и копии с них, исследовать предметы и документы, обследовать помещения, здания, сооружения, участки местности, транспортные средства.

Законом РФ "О налоговых органах Российской Федерации" предусмотрено, что органы внутренних дел Российской Федерации обязаны оказывать практическую помощь работникам налоговых органов при исполнении ими служебных обязанностей, обеспечивая принятие предусмотренных Законом мер по привлечению к ответственности лиц, насильственным образом препятствующих выполнению работниками налоговых органов своих должностных функций. Минфин РФ разъяснил, что участие органов внутренних дел возможно также и при проведении определенных мероприятий налогового контроля. В качестве специалистов могут быть привлечены работники органов внутренних дел, при осуществлении выемки документов.

Налоговый кодекс определяет некоторые ограничения в проведении выездной проверки:

- по периоду, охватываемому проверкой;
- по количеству проведенных проверок;
- по порядку проведения повторных проверок.

Так период, который может быть охвачен выездной налоговой проверкой, не может превышать три календарных года, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. Например, решение о проведении выездной проверки вынесено 1 апреля 2023 года, значит, налоговый орган имеет право проверить налоговые периоды, по которым налогоплательщик отчитался до данной даты: налоговые периоды за 2022, 2021, 2020 и может быть за 2023 годы (по тем налогам, у которых налоговый период меньше календарного года). Налоговый кодекс РФ не содержит информации о том,



может ли быть проверен выездным методом незаконченный налоговый период.

Еще одним важным ограничением является запрет проведения более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года. Например, если налоговый орган произвел проверку налога на добавленную стоимость и налога на доходы физических лиц в 2023 году отдельными проверками, то в 2023 году он уже не может провести выездные налоговые проверки по другим налогам. Поэтому налоговые органы стараются проводить комплексные проверки, в план которых входит проверка практически всех налогов. Изменить это ограничение может только руководитель федеральной налоговой службы РФ (п.5 ст.89 НК РФ).

Что касается повторных налоговых проверок, то Налоговый кодекс РФ устанавливает запрет на проведение двух и более выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам за один и тот же период. Это значит, что в том случае, если выездная налоговая проверка по налогу на прибыль была проведена за 2021 год, то второй раз данный предмет контроля проверен этим же налоговым органом не может. Есть исключения, установленные Налоговым кодексом РФ, в частности, повторные выездные проверки:

- могут проводить вышестоящие налоговые органы в порядке контроля деятельности нижестоящих налоговых органов; п. 10 ст. 89 НК РФ

- может проводить тот же налоговый орган при получении уточненной налоговой декларации, в которой заявлен налог меньше, чем в первоначальной декларации; п. 10 ст. 89 НК РФ

- проводить их может тот же налоговый орган, который ранее проводил налоговые проверки, в случае ликвидации и реорганизации организации-налогоплательщика;

- срок, охваченный повторными выездными налоговыми проверками, ограничен тремя годами, предшествующими году, в котором вынесено решение о поведении проверки;

- при проведении повторных выездных проверок не учитываются самостоятельные проверки, проведенные по филиалам организации;

-при выявлении правонарушений при проведении повторных налоговых проверок, проводимыми вышестоящими налоговыми органами, которые не были выявлены в процессе предыдущих проверок, налоговые санкции к налогоплательщику не применяются (за исключением повторных проверок при ликвидации и реорганизации налогоплательщика, а также при доказательстве сговора между налоговыми органами и налоговыми органами) , а пени начисляются.

Второй этап выездной налоговой проверки заключается в непосредственном проведении процедур проверки. Основные требования проведения выездной налоговой проверки регулируются статьей 89 НК РФ. Федеральная налоговая служба имеет дополнительные нормативные документы, регулирующие проведение выездных налоговых проверок и отдельных процедур. На настоящий момент применяются такие документы:

- Письмо Министерства Финансов РФ Федеральной налоговой службы РФ от 25 июля 2013 г. N АС-4-2/13622 «О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок»;

-Приказ ФНС России от 07.11.2018 N ММВ-7-2/628@ "Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, требований к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации)";

-Приказ Минфина РФ и МНС РФ от 10 марта 1999 г. №№ 20н, ГБ-3-04/39 «Об утверждении положения о порядке проведения ин-

вентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке».

Выездная налоговая проверка проводится только на основе решения руководителя того налогового органа, в котором налогоплательщик состоит на налоговом учете, а также где состоит на учете обособленное подразделение налогоплательщика-организации. В решении обязательно отражаются налоги, подлежащие проверке, периоды, за которые проводится проверка, состав проверяющей группы. Выездная налоговая проверка обособленных подразделений (филиалов) организаций может осуществляться в рамках проверки головной организации, а также самостоятельно. Поэтому филиалы могут быть подвергнуты двойному контролю со стороны двух налоговых инспекций. Однако для такой ситуации установлены ограничения, если в одной из проведенных проверок данный налог или вопрос был проверен, то повторно он подвергнут проверке быть не может. Кроме этого налоговый орган, где стоит на учете обособленное подразделение, имеет право проводить налоговые проверки только региональных и местных налогов.

Выездная налоговая проверка проводится на территории налогоплательщика. При невозможности предоставления помещения и обеспечения условий проведения выездной налоговой проверке проверка может проводиться на территории налогового органа.

Налоговым Кодексом РФ определен четкий срок проведения выездной налоговой проверки – не более двух месяцев со дня вынесения решения о проведении проверки. Более четко Налоговый кодекс РФ определил, что месяц истекает в соответствующий месяц и число последнего месяца срока. Например, решение о проведении выездной налоговой проверки было вынесено 30 марта, значит, проверка должна закончиться 30 июня. Самостоятельная выездная проверка филиалов не может длиться свыше одного месяца.

Увеличение срока проведения выездной налоговой проверки возможно путем продления и приостановления.

Условия и порядок продления сроков проведения выездных налоговых устанавливаются Федеральной налоговой службой РФ

приказом ФНС России от 07.11.2018 N ММВ-7-2/628@ (ред. от 09.01.2023). Основными причинами продления выездной налоговой проверки являются:

- проверка крупнейших налогоплательщиков;
- наличие обособленных подразделений;
- информация, полученная от правоохранительных органов, о возможных нарушениях;
- непредставление налогоплательщиком документов;
- активное противодействие проведению проверки;
- непредставление информации от банков.

Срок, на который может быть продлена выездная налоговая проверка, установлен четыре месяца, а в исключительных случаях, на шесть месяцев.

Налоговый кодекс РФ устанавливает четкие условия для приостановления проведения выездных налоговых проверок:

- решение о приостановлении и о возобновлении проверки принимает руководитель (заместитель руководителя) налогового органа или его заместитель;

- причиной приостановления может быть истребование документов у контрагентов или иных лиц, имеющих информацию о налогоплательщике или налоговом агенте; получение информации от иностранных государств органов в рамках международных договоров; проведение экспертиз; переводы на русский язык документов;

- приостановление проверки допускается не более одного раза по одному лицу, у которого истребуются документы;

- общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки не может превышать шесть месяцев (в случае проблем с предоставлением информации от иностранных государств возможно продление проверки еще на три месяца);

- на период приостановления проверки прекращаются все контрольные процедуры и возвращаются все копии и подлинники документов, кроме тех, которые были изъяты.

В соответствии с решением о проведении выездной налоговой проверки должностные лица налогового органа выходят на террито-

рию налогоплательщика. Далее осуществляются различные налоговые процедуры. Схема последовательности использования процедур выездной налоговой проверки отражена на рис. 3.2.2



Рис.3.2.2. Процедуры выездной налоговой проверки

Налогоплательщик должен обеспечить доступ должностных лиц налоговых органов на свою территорию. Каждое должностное лицо, участвующее в проверке должно предоставить служебное удостоверение. В случае воспрепятствовании доступу должностных лиц на территорию налогоплательщика руководитель проверяющей группы составляет акт. Акт о воспрепятствовании доступу подписывается обеими сторонами. В случае отказа от подписания акта об этом делается запись в акте и он направляется по почте. Налоговый кодекс не предусматривает виды налоговой ответственности по данным фактам. Однако, в соответствии с Кодексом об административных правонарушениях предусмотрена административная ответственность должностных лиц налогоплательщика за воспрепятствование доступу в соответствии со ст. 19.4. Штраф предусмотрен в сумме от 1000 до 2000 руб.

Налоговым Кодексом предусмотрено, что при воспрепятствовании со стороны налогоплательщиков доступу на территорию налоговый орган вправе самостоятельно определить суммы налогов, подлежащих уплате, на основе данных, имеющихся у налогового органа. При этом, за налогоплательщиком сохраняется право доказывать свою позицию, в т.ч. путем предоставления документов. Также налоговый орган в рамках выездной налоговой проверки имеет право истребовать документы у контрагентов (ст. 93.1. НК РФ).

При свободном доступе на территорию налогоплательщика должностные лица налогового органа осуществляют основные процедуры контроля. Среди основных процедур контроля, проводимых на территории налогоплательщика можно назвать истребование документов, выемка документов, осмотр помещений, территорий и предметов, инвентаризация.

Истребование документов у налогоплательщика (налогового агента) регулируется ст. 93 НК РФ. Для этого должностное лицо, осуществляющее проверку, оформляет требование о представлении документов. В нем обязательно указывается перечень истребуемых документов. Налоговым кодексом установлено, что документы должны быть представлены в течение 10 дней со дня вручения требования. При невозможности представления таких документов в установленные сроки налогоплательщик может в течение дня после предоставления требования письменно уведомить проверяющих об этом и о сроке, в течение которого они могут представить документы. Руководитель налогового органа принимает решение о продлении сроков предоставления документов, либо отказе.

Налогоплательщик предоставляет документы в виде заверенных копий. Копии заверяются печатью и подписями должностных лиц налогоплательщика.

В случае отказа от предоставления документов, либо их неполного представления налоговый орган имеет право составить акт (ст. 101.4 НК РФ)<sup>1</sup> и привлечь налогоплательщика к ответственности по

---

<sup>1</sup> О порядке составления акта описано в параграфе 5.2 (камеральные проверки)

п.1 ст. 126 НК РФ (200 руб. за каждый не представленный документ). При составлении акта должностное лицо налогового органа составляет протокол об административном правонарушении должностного лица налогоплательщика и направляет его в судебные органы. В соответствии со ст. 15.6 КоАП РФ ответственность распространяется на должностное лицо налогоплательщика в виде штрафа от 300 до 500 руб.

Запрещено повторное истребование одних и тех же документов в соответствии с Налоговым кодексом РФ. Налоговые органы создают архивы, как самих документов, так и их электронных копий.

Выемка документов у налогоплательщика (налогового агента) является принудительной процедурой и осуществляется в том случае, если налогоплательщик отказывается предоставлять документы. Порядок проведения выемки описывается в ст. 94 НК РФ. Выемка осуществляется на основе постановления должностного лица, проводившего проверку, заверенного руководителем налогового органа. Выемка осуществляется в присутствии понятых и представителя налогоплательщика. Для осуществления выемки могут быть вскрыты помещения, шкафы, где могут находиться документы. При осуществлении выемки оформляется протокол в соответствии со ст. 99 НК РФ, опись документов (наименование, количество, индивидуальных признаков и т.д.). Выемки подлежат копии документов. Копии изготавливаются в присутствии должностного лица (представителя) налогоплательщика и заверяются им. Подлинники могут изыматься в том случае, если есть доказательства о возможности их уничтожения, замены, исправления, а также при невозможности сделать копии в момент изъятия документов. В этом случае налоговый орган изготавливает копии и передает их налогоплательщику в течение 5 дней.

Истребование документов у контрагентов регулируется статьей 93.1 НК РФ. В параграфе 3.1. «Камеральные проверки» определен порядок истребования в соответствии с данной статьей НК РФ.

Осмотр (обследование) территорий, помещений, используемых для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, регулируется статьей 92 НК РФ. Этот метод кон-

троля используется для определения соответствия фактических данных, данным продекларированным налогоплательщиком. Осмотр проводится только в присутствии понятых (не менее двух человек). При осмотре имеет право принимать участие лицо, по отношению к которому проводится проверка. В процессе осмотра может быть привлечен специалист, использоваться кино- и фотосъемка. О производстве осмотра составляется протокол (см. ст. 99 НК РФ).

Инвентаризация как фактический метод контроля предусмотрен Налоговым кодексом РФ (пп.6, п.1 ст. 31 НК РФ). Но порядок ее проведения регулируется лишь документом, принятым Министерством Финансов РФ. На сегодняшний день – это совместный приказ Минфина РФ и МНС РФ от 10 марта 1999 г. №№ 20н, ГБ -3-04/39 «Об утверждении положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке». Целью проведения инвентаризации является: выявление фактического наличия имущества и неучтенных объектов имущества; сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета; проверка полноты отражения в учете обязательств. В связи с этим существует серьезная проблема эффективности данного метода контроля. Связано это с тем, что инвентаризация может быть произведена лишь на конкретную текущую дату, а выездная проверка проводится за прошедшие периоды, что свидетельствует о несовместимости периодов проведения инвентаризации и проверки. Налогоплательщик имеет право не представлять документы, не касающиеся периода, за который осуществляется проверка. Описав наличие имущества, налоговый орган не сможет сопоставить его с документами на эту же дату.

Инвентаризации могут быть подвергнуты основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, денежные средства, кредиторская задолженность и иные финансовые активы. Данный состав предмета инвентаризации не совсем сопоставим с понятием имущества. Например, кредиторская задолженность не является имуществом в соответствии с Гражданским кодексом РФ.



Инвентаризация проводится на основе распоряжения руководителя налогового органа. В распоряжении указывается срок проведения инвентаризации, состав инвентаризационной комиссии. Инвентаризация может проводиться по месту нахождения организации, а также по месту расположения имущества.

До начала инвентаризации должностные лица должны дать расписки о том, что все приходно-расходные документы занесены в соответствующие регистры учета и отчеты о движении имущества. Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, представленные до начала инвентаризации. В процессе инвентаризации осуществляется подсчет количества имущества, обмер, взвешивание, стоимостная оценка его, составляются инвентаризационные описи имущества, акты инвентаризации.

Результаты инвентаризации (например, недвижимости или транспортных средств) могут быть использованы налоговым органом при проведении камеральной проверки налога на имущества, транспортного налога. Как использовать результаты инвентаризации для анализа материалов выездной проверки налоговый кодекс не описывает.

Проблемой является то, что результаты инвентаризации достаточно сложно перевести на материалы проверяемого периода, т.к. сверка фактических остатков, полученных при инвентаризации, может быть проведена только при наличии документов за период с момента проведения инвентаризации до конца проверяемого периода. Эти документы по закону не могут быть истребованы налоговым органом.

Привлечение свидетелей, экспертов, специалистов, переводчиков для проведения выездных налоговых проверок достаточно полно определено Налоговым кодексом РФ.

Свидетелем может быть физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, касающиеся данного налогоплательщика и его деятельности. В качестве свидетелей могут привлекаться работники самой организации, работники контрагента, государственных органов и другие. Показания свидетелей заносятся в

протокол (ст. 99 НК РФ). Ответственность свидетеля регулируется статьей 128 НК РФ, которой предусмотрены налоговые санкции в виде штрафа при уклонении и неявки для дачи показаний в сумме одной тысячи рублей, а также отказ от дачи показаний и дача заведомо ложных показаний – штраф в сумме трех тысяч рублей.

Привлечение эксперта при проведении налогового контроля может быть вызвано необходимостью выяснения специфических вопросов, требующих специальных знаний в области науки, искусства, технике, ремесле (ст. 95 НК РФ). Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. В постановлении указываются основания для проведения экспертизы, фамилия эксперта, наименование организации, в которой должна быть проведена экспертиза, вопросы, поставленные перед экспертом, материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта. Эксперт приглашается на договорной основе. При назначении экспертизы налоговый орган должен ознакомить налогоплательщика с постановлением о назначении экспертизы. Налогоплательщик может заявить отвод эксперту, предложенному налоговым органом, просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц. Также налогоплательщик имеет право присутствовать при проведении экспертизы, давать пояснения эксперту, задавать ему дополнительные вопросы, знакомится с заключением эксперта. Сам эксперт имеет право отказаться от дачи заключения экспертизы, если материалов недостаточно для проведения экспертизы, либо его знаний для данной работы недостаточно. В соответствии с НК РФ может быть назначена дополнительная или повторная экспертиза при недостаточности сведений или в случае необоснованности заключения, а также сомнений в результатах экспертизы. Ответственность эксперта регулируется ст. 129 НК РФ. Штраф предусмотрен либо 500 руб., либо 100 руб.

Привлечение специалистов при проведении выездных налоговых проверок регулируется ст. 96 НК РФ. Специалистами могут представители различных профессий, которые могут помочь в реализации контрольных мероприятий и незаинтересованные в результатах

проверки. Специалисты привлекаются на договорной основе. Например, слесарь, который помогает открыть помещение для проведения выемки документов, или программист, помогающий извлечь информации из электронных баз данных, признаются специалистами. Участие переводчиков при проведении выездных налоговых проверок определено ст. 97 НК РФ. Переводчиком является не заинтересованное лицо, владеющее иностранным языком. Он привлекается на договорной основе.

Ответственность специалиста, переводчика регулируется ст. 129 НК РФ, аналогично ответственности эксперта.

Выездная проверка обязательно заканчивается справкой, независимо от результатов: выявлены или не выявлены правонарушения. Форма справки разработана Федеральной налоговой службой. Справка составляется в последний день проверки. В справке указывается предмет проверки и сроки ее проведения. Такое условие защищает налогоплательщика от проведения необоснованных повторных контрольных действий по одним и тем же вопросам. Справка вручается налогоплательщику под роспись. В случае уклонения от получения справки налогоплательщику она направляется по почте заказным письмом. После предоставления справки об окончании выездной проверки начинается третий этап выездной налоговой проверки: – обобщение результатов выездной проверки<sup>1</sup>. Основные признаки выездной налоговой проверки показаны в таблице 3.2.1.

В соответствии со ст. 36 НК РФ выездные налоговые проверки могут проводиться совместно с сотрудниками органов внутренних дел. Взаимодействие должностных лиц налоговых органов и сотрудников органов внутренних дел при проведении выездной налоговой проверки не препятствует их самостоятельности при выборе средств и методов проведения контрольных и иных мероприятий. Функцию общей координации осуществляемых в процессе проведения проверки мероприятий выполняет руководитель проверяющей группы - сотрудник налогового органа.

---

<sup>1</sup> Процедуры рассмотрения выездной налоговой проверки рассмотрены в пар. 3.3.

При планировании участия сотрудника внутренних дел в выездной налоговой проверке его фамилия и должность вносится в решение о проведении проверки, либо вносится изменение в решение.

Сотрудники органов внутренних дел принимают участие в выездных налоговых проверках на основании мотивированного запроса налогового органа, подписанного руководителем (заместителем руководителя) налогового органа

Таблица 3.2.1

Основные признаки выездной налоговой проверки

Признаки камеральной Проверки	По нормам Налогового Кодекса РФ
Разрешение на проведение выездной проверки (ст.89 НК РФ)	Требуется обязательно
Выбор налогоплательщиков для проведения проверки	Не регулируется Налоговым кодексом РФ
Сроки проверки (ст. 89 НК РФ)	Два месяца со дня вынесения решения о проведении проверки. Срок может изменяться до 4-х и до 6-ти месяцев. По каждому филиалу самостоятельная проверка может длиться не более одного месяца. Предусмотрены варианты приостановления выездной проверки
Источники проверки (ст. 89 НК РФ)	Налоговые декларации, первичные документы, регистры бухгалтерского учета, регистры налогового учета, договора и результаты промежуточного контроля, другие.
Порядок истребования документов (ст.93,93.1 НК РФ)	Оформление требования о предоставлении документов
Оформление факта окончания проверки (ст.89 НК РФ)	Проверка обязательно оканчивается оформлением справки, которая предоставляется в последний день проведения проверки
Оформление результатов проверки (ст.101 НК РФ)	Оформление акта камеральной проверки обязательно в течение двух месяцев после окончания выездной проверки
Возражения по акту выездной проверки ( ст.100 НК РФ)	Возражения предоставляются в течение 15 дней со дня получения акта выездной проверки
Реализация результатов проверки (ст.101 НК РФ)	Принятие решения по акту выездной проверки в истечение 10 дней со дня вручения акта выездной проверки налогоплательщику
Обжалование решений по акту выездной проверки (ст. 101.2 -101.4; ст. 137-142 НК РФ)	Сначала в административном, а затем, в судебном порядке

Основаниями для направления мотивированного запроса могут являться:

а) 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 сотрудников органов внутренних дел;

б) назначение выездной (повторной выездной) налоговой проверки на основании материалов о нарушениях законодательства о налогах и сборах, направленных органом внутренних дел в налоговый орган, для принятия по ним решения в соответствии с пунктом 2 статьи 36 Налогового кодекса;

в) необходимость привлечения сотрудников органа внутренних дел для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля (выемка документов, проведение исследования, опроса, осмотра помещений и т.д.);

г) 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.

Не позднее пяти дней со дня поступления запроса налогового органа орган внутренних дел предоставляет информацию о сотрудниках, назначенных для участия в выездной налоговой проверке, или мотивированный отказ от участия в указанной проверке.

Основаниями для отказа по запросу налогового органа об участии органа внутренних дел в выездной налоговой проверке могут являться:

-отсутствие в запросе налогового органа фактов, свидетельствующих о возможных нарушениях организациями и физическими лицами законодательства о налогах и сборах; несоответствие изложенной в запросе налогового органа цели привлечения сотрудников органа внутренних дел для участия в проверке компетенции органов внутренних дел;

-отсутствие обоснования необходимости привлечения сотрудников органа внутренних дел в качестве специалистов и (или) для

обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья проверяющих.

К материалам налоговой проверки могут быть приобщены документы, информация, а также иные материалы, представленные органами внутренних дел.

Четвертый этап выездной налоговой проверки – обобщение и реализация материалов налоговой проверки рассмотрен в пар. 3.3.

### **3.3. Обобщение и реализация результатов налоговых проверок. Применение ответственности по результатам налоговых проверок**

**Реализация результатов налоговых проверок** – это взаимодействие налоговых органов и налогоплательщиков (налоговый агентов, плательщиков сборов) после проведения налоговых проверок и работа налоговых органов по взысканию налогов, пени и налоговых санкций, начисленных по результатам налоговых проверок.

Для камеральных и выездных налоговых проверок в целом предусмотрены одинаковые процедуры на данном этапе. Последовательность мероприятий в процессе реализации результатов налоговых проверок четко установлена Налоговым кодексом РФ, что представлено в таблице 3.3.1.

Таблица 3.3.1

#### **Этапы реализации результатов налоговых проверок**

	Наименование этапа	Для юридических лиц	Для физических лиц
1	2	3	4
1	Оформление и обобщение материалов проверки (акт) ( ст. 100 НК РФ)	реализуется	реализуется
2	Работа над актом НП совместно с налогоплательщиком: ознакомление с материалами проверки и оформление возражения по акту (ст. 100 НК РФ)	реализуется	реализуется
3	Вынесение решение налогового органа по результатам НП (ст. 101 НК РФ)	реализуется	реализуется

Продолжение таблицы 3.3.1

1	2	3	4
4	Взаимодействие с налогоплательщиком по обжалованию решения по результатам НП (ст. 137-140 НК РФ)	реализуется	реализуется
5	Взыскание доначисленной задолженности по результатам НП (ст. 45 – 50, ст. 69,70, ст. 76)	реализуется	реализуется
6	Должностное лицо может быть привлечено к уголовной ответственности (ст. 199, 199.1, 199.2 УК РФ)	реализуется	-
7	При привлечение к угол ответственности налоговая санкция заменяется угол ответственностью (ст. 198 УК РФ)	-	реализуется

Отличительной особенностью является этап оформления акта налоговой проверки, а точнее – сроков составления акта по результатам налоговых проверок. Кроме того, существуют незначительные различие в данном процессе для юридических и физических лиц. В первую очередь касается этапа взыскания выявленной задолженности, а во-вторых, применения мер ответственности по результатам налоговых проверок

Этап оформления и обобщения материалов налоговых проверок регулируется ст. 100 НК РФ и включает в себя два аспекта: составление акта и вручение его проверяемому лицу. Порядок составления акта налоговой проверки представлен на рис. 3.3.1.

Требования к содержанию акта содержатся в НК РФ, форма акт утверждена приложением № 27 к приказу ФНС России от 07.11.2018 N ММВ-7-2/628@. Акт проверяющего лица подписывается участвовавшими в проверке должностными лицами налогового органа, а т. ч. сотрудниками органов внутренних дел, за исключением сотрудников органа внутренних дел, которые привлекались для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля в качестве специалистов и (или) для обеспечения мер безопасности в

целях защиты жизни и здоровья должностных лиц налогового органа, проводящих проверку, а также лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем).

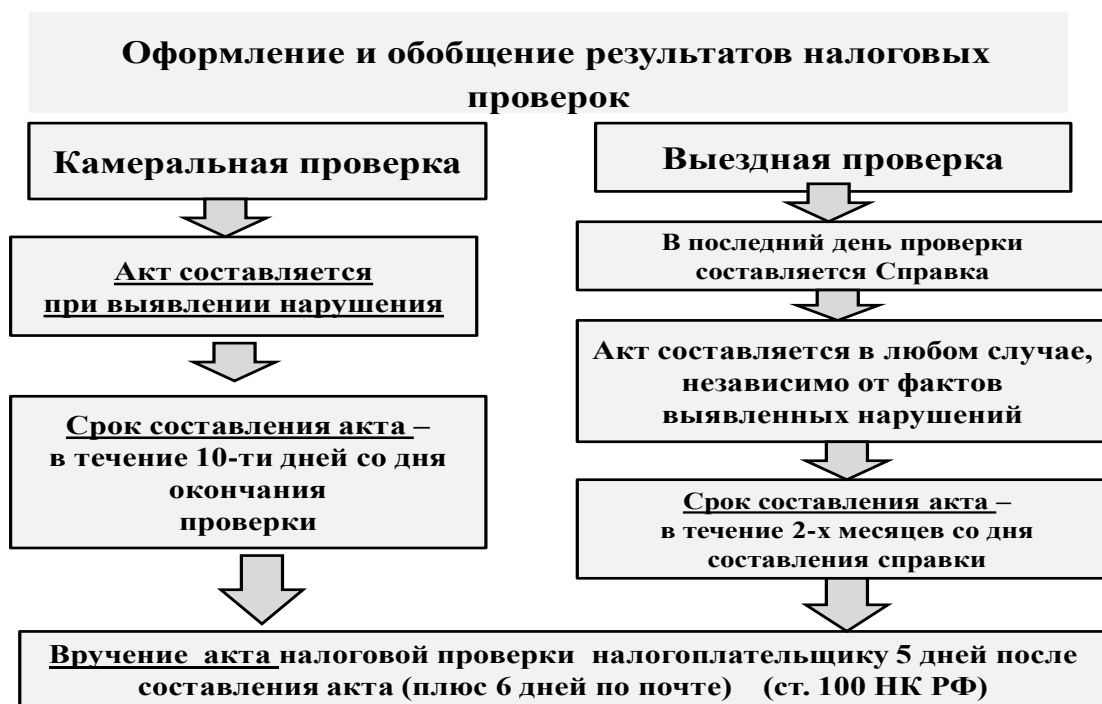


Рис. 3.3.1. Процедура составления акта налоговой проверки

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.

При наличии разногласий между проверяющими по содержанию акта окончательное решение по данному вопросу принимается руководителем проверяющей группы. По спорному вопросу указанные лица вправе изложить свое мнение в заключении, которое должно быть приобщено к материалам проверки, остающимся в налоговых органах и органах внутренних дел.

Налогоплательщик имеет право при несогласии с фактами, изложенными в акте, а так же с выводами налогового органа, в течение 30 дней со дня получения акта налоговой проверки предоставить



письменные возражения либо по всему акту, либо по отдельным положениям. В таком случае, чтобы доказать свою позицию, налогоплательщик может приложить к акту документы, подтверждающие обоснованность своих возражений. Налогоплательщик не теряет права предоставить возражения непосредственно в процессе рассмотрения материалов проверки и вынесения решения по акту.

Налоговый орган для рассмотрения акта и вынесения решения по акту налоговой проверки формирует материалы проверки, которые должны быть доступны налогоплательщику и его представителям. В материалы проверок входят: акт налоговой проверки; протоколы опросов свидетелей; экспертные заключения, заключения специалистов; документы, представленные по ст. 93 и 93.1 НК РФ; информация иных государственных органов власти; информация, полученная от банков; статистические отчеты и расчеты налоговых органов.

Данный материалы налогоплательщик имеет право использовать для подготовки возражений по акту. В ст. 101 НК РФ определен порядок ознакомления с материалами проверки. Налогоплательщику необходимо подать заявление об ознакомлении с материалами дела налоговый орган обязан ознакомить лицо (его представителя) с материалами налоговой проверки мероприятий налогового контроля не позднее двух дней до дня рассмотрения материалов налоговой проверки. В процессе ознакомления с материалами проверки составляется протокол.

Пятый этап камеральной проверки – принятие решений по результатам камеральной проверки и их реализация регулируется статьей 101 НК РФ. Принятие решения по акту камеральной проверки осуществляется руководителем налогового органа в течение десяти дней по истечении срока представленного налогоплательщику для оформления возражений по акту. Процедура принятия решения по акту представлена на рис. 3.3.2.

Налогоплательщик должен быть уведомлен о месте и дате рассмотрения материалов проверки. Налогоплательщик имеет возможность на процедуру рассмотрения материалов проверки предоставить дополнительные материалы, которые с его точки зрения могут доказать отсутствие налогового правонарушения. Руководитель налогового органа до вынесения решения имеет право вынести решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля при

необходимости получения дополнительных доказательств в целях подтверждения факта совершения налогового правонарушения. Срок проведения дополнительных мероприятий контроля не может превышать одного месяца. В процессе дополнительных мероприятий налоговый орган может допросить свидетеля, провести экспертизу, истребовать документы у налогоплательщика и контрагентов налогоплательщиков.



Рис. 3.3.2. Процедура принятия решения по акту проверки

Результаты дополнительных мероприятий оформляются в форме дополнения к акту налоговой проверки. Обязательным условием является доведение до налогоплательщика данных дополнений к акту в течение 5 дней (по почте- в течение 6 дней). У налогоплательщика есть право после получения документа оформить возражения по результатам дополнительных мероприятий. Срок на его оформление установлен 15 дней. Также у проверяемого лица есть право ознакомиться с материалами дополнительных мероприятий. Налоговый кодекс РФ не устанавливает ограничения по количеству назначений дополнительных мероприятий, поэтому возникают спорные вопросы и риски.

В итоге процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель налогового органа должен принять одно из двух решений:

- о привлечении к ответственности;
- об отказе в привлечении к ответственности.

В решениях излагаются обстоятельства, послужившие основанием для принятия такого решения. В нем указываются суммы доначисленных налогов, пени и начисленных налоговых санкций.

Если у налогового органа есть достаточно оснований полагать, что решение будет исполнено ненадлежащим образом, он может применить обеспечительные меры:

- запрет на отчуждение имущества налогоплательщика без согласия налогового органа;
- приостановление операций по счетам в банке.

Приостановление операций по счетам может применяться только после применения запрета на отчуждение имущества, и только в той сумме, которой недостаточно при описи имущества. Налогоплательщик может ходатайствовать о замене запрета на отчуждение имущества и приостановление операций по счетам на банковскую гарантию, залог ценных бумаг или поручительство. Решение вручается налогоплательщику или его представителю лично или, при уклонения от получения, по почте заказным письмом. С этого срока начинается период вступления в силу решения по акту налоговых проверок. Решение по акту налоговой проверки вступает в силу через месяц после его вручения налогоплательщику.

Исполнение решения по результатам налоговой проверки начинается с момента его вступления в силу. Исполнение осуществляет налоговый орган (ст. 101.3 НК РФ). Налоговый орган предлагает налогоплательщику исполнить решение добровольно. Если налогоплательщик не исполняет решение добровольно, то налоговый орган в соответствии со ст. 46-47 НК РФ имеет право взыскать доначисленный налог, пени и налоговые санкции в принудительном порядке.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> В главе 4 рассмотрены порядок и процедуры взыскания налоговой задолженности, в т.ч. по результатам налоговых проверок

Налоговый кодекс России устанавливает право налогоплательщика на обжалование решения по итогам налоговой проверки. Процесс обжалования одинаков, как для камеральной, так и выездной налоговой проверки. Установлена четкая процедура, которая предусматривает сначала обжалование в рамках налоговых органов, и только потом в судебных органах. Обжалование решения по итогам налоговой проверки в вышестоящий налоговый орган может осуществляться до вступления в силу решения или после его вступления в силу.

Жалоба, которая подается до вступления в силу решения, называется апелляционной жалобой. В соответствии со ст. 139.1 НК РФ апелляционная жалоба подается в вышестоящий налоговый орган через налоговый орган, вынесший решение, который в течение 3-х дней должен отправить ее в вышестоящий налоговый орган (Управление ФНС РФ по субъекту РФ или вышестоящий налоговый орган по крупнейшим налогоплательщикам). В течение одного месяца жалоба должна быть рассмотрена. Налогоплательщик имеет право предоставить дополнительные документы и сведения, связанные с решением претензий по данной жалобе.

Повторно апелляционную жалобу предоставлять запрещено, также после подачи апелляционной жалобы подать обычную жалобу можно только в центральный аппарат ФНС РФ. В таком случае решение по результатам налоговой проверки вступает в силу. Поэтому налогоплательщиками целесообразнее сразу после получения решения по апелляционной жалобе идти в суд. Причем, в суде можно обжаловать только те аспекты, которые были представлены в жалобе, рассмотренной в налоговом органе.

По итогам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) вышестоящий налоговый орган:

- оставляет жалобу (апелляционную жалобу) без удовлетворения;
- отменяет решение налогового органа полностью или в части;
- отменяет решение налогового органа полностью и принимает по делу новое решение

На рис.3.3.3 Представлен порядок реализации принятого решения по акту проверки.

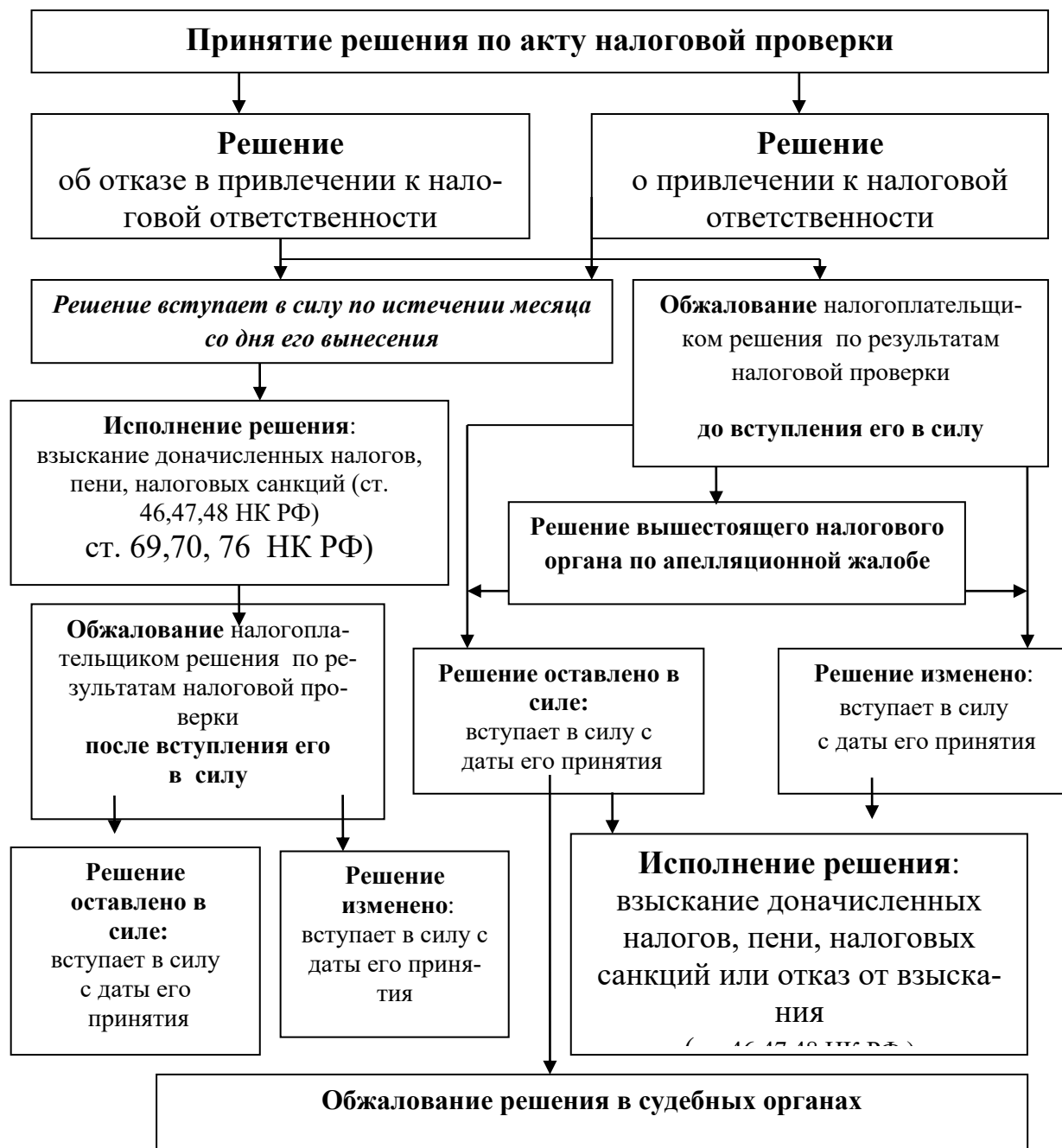


Рис. 3.3.3. Порядок реализации решения по акту проверки и обжалования решения налогового органа

Решение вступает в силу не раньше наступления срока, установленного для подачи апелляционной жалобы.

Если налогоплательщик не подал апелляционную жалобу на решение по итогам налоговой проверки, у него есть право подать «обычную» жалобу. Процедура ее подачи аналогична. Основным отличием является то, что такая жалоба подается уже после вступления в силу решения. При обращении с жалобой в вышестоящий налоговый орган после вступления в силу данного решения налогоплательщик может ходатайствовать о приостановлении исполнения обжалуемого решения. В том случае, если вышестоящий налоговый орган решит удовлетворить ходатайство о приостановлении исполнения решения по акту, то налоговый орган, проводивший проверку должен отложить взыскание доначисленных налогов, пени и налоговых санкций.

Порядок рассмотрения жалобы показан на рис. 3.3.4.

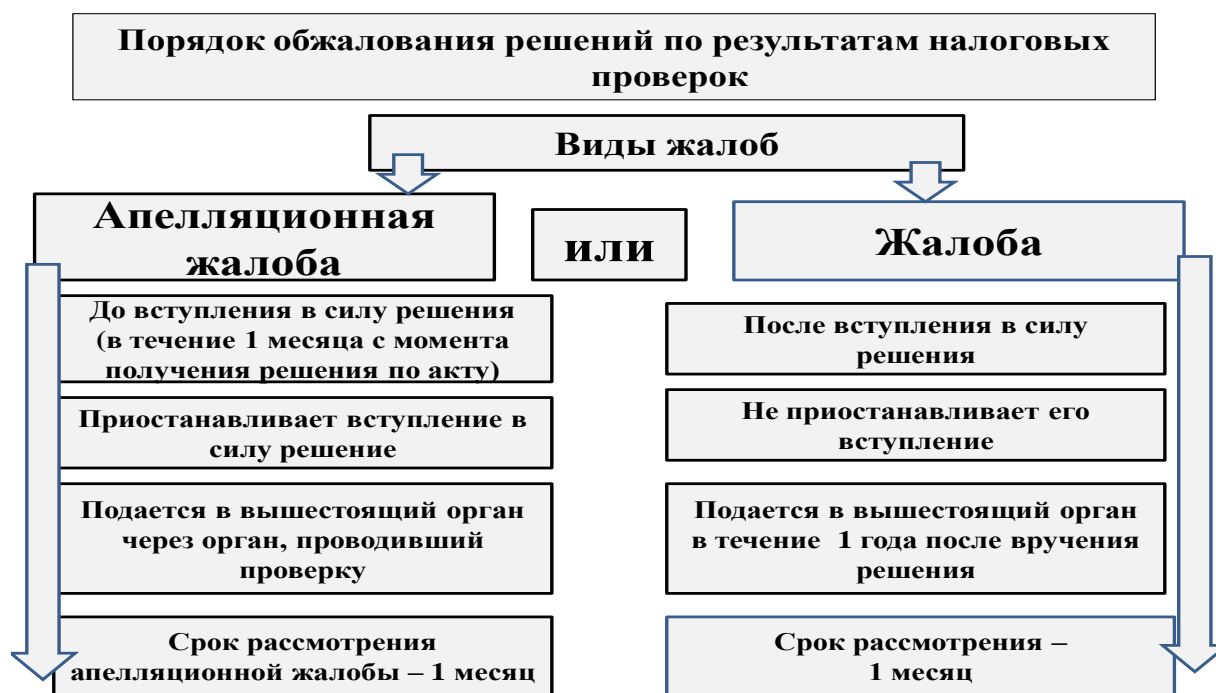


Рис. 3.3.4. Порядок обжалования решения налоговой проверки

При выявлении вышестоящим налоговым органом противоречий в сведениях, имеющихся в материалах проверки, со сведениями, представленными заявителем жалобы, вышестоящий налоговый орган приглашает заявителя на процедуру ее рассмотрения.

Только после административного обжалования решения, оно может быть обжаловано в суде. Судебное обжалование осуществляется в соответствии с арбитражно- процессуальным производством и законодательством об административном судопроизводстве<sup>1</sup>.

Если по результатам обжалования по процедуре обычной жалобы или судебного обжалования установлено, что доводы налогоплательщика верны, то налоговый орган должен вернуть все уплаченные или взысканные по данному решению налоги, пени и налоговые санкции с учетом процентов. Возврат осуществляется из Федерального бюджета через Федеральное казначейство. Проценты начисляются исходя из ключевой ставки ЦБ РФ.

Ответственность за нарушения и преступления в налоговой сфере регулируются тремя документами: Налоговым кодексом РФ, Кодексом об административных правонарушениях РФ, Уголовным кодексом РФ (см. рис. 3.3.5).

Существует специфика совместного применения видов ответственности. Это зависит от того, кто нарушил действующие нормы, и кто привлекается к ответственности.

Нарушения, выявляемые в ходе налоговых проверок, могут иметь различные причины, в связи с чем, можно выделить:

- 1) ошибки, допущенные налогоплательщиком ненамеренно - вследствие невнимательности или небрежности ведения учета;
- 2) ошибки, связанные с неверным толкованием или незнанием закона;
- 3) намеренно допущенные ошибки с целью искажения налогового отчетности;
- 4) неправомерное использование налоговых льгот и преференций.

---

<sup>1</sup> Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 N 21-ФЗ (ред. от 17.02.2023); Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 N 95-ФЗ (ред. от 29.12.2022, с изм. от 10.01.2023) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2023)



Рис. 3.3.5. Виды ответственности за нарушения и преступления в налоговой сфере

Физические лица и индивидуальные предприниматели могут быть привлечены к налоговой ответственности, а если есть состав уголовного преступления (ст. 198 УК РФ), то вместо налоговых санкций применяются виды ответственности, предусмотренные УК РФ. Совмещать два вида ответственности в отношении того же лица за одно и то же деяние неправомерно. Кроме налоговых санкций физическое лицо обязано погасить недоимку и задолженность по пени.

При привлечении к налоговой ответственности юридическое лицо по НК РФ за неуплату налогов, его должностное лицо может быть привлечено к уголовной ответственности при наличии состава преступлений по ст. 199, 199.1 и 199.2 УК РФ. В данном случае совмещение видов ответственности определено. Юридическое лицо обязано также оплатить доначисленную задолженность по налогам и пени.

По данным статистической отчетности ФНС РФ наиболее результативны выездные налоговые проверки (рис. 3.3.6). Это доказы-



вает эффективность проведения предпроверочного анализа при планировании выездных налоговых проверок.

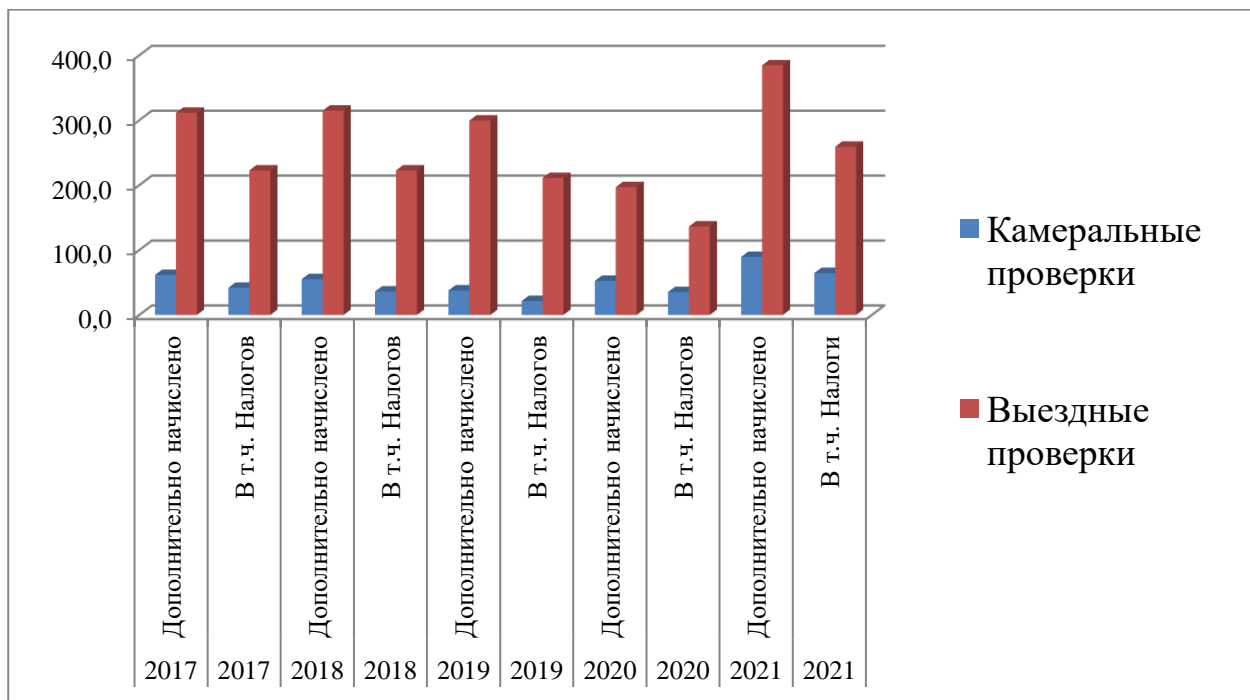


Рис. 3.3.6. Динамики результативности налоговых проверок

Понятие, состав, квалификация правонарушений установлены в ст. 106- 136 НК РФ. Налоговый кодекс РФ предусматривает квалификацию правонарушения как умышленное и неумышленное. Налоговое правонарушение представлено как виновно совершенное противоправное деяние, за которое предусмотрено ответственность по НК РФ. Субъектами налогового правонарушения являются налогоплательщик, налоговые агенты, плательщики взносов и сборов. Основными правонарушениями, выявленными в налоговых проверках, представлены в таблице 3.3.2.

При решении вопроса о привлечении к ответственности за несвоевременного представление налоговой декларации по статьям 119 и 119.1 НК РФ берется во внимание результат самой камеральной проверки данной налоговой декларации. В случае доначисления налога по результатам проверки налоговым органом при расчете налоговой санкции рассматривается налоговое обязательство с учетом доначисленной суммы.

Таблица 3.3.2

**Виды налоговой ответственности,  
применяемые по итогам налоговых проверок**

Вид ответственности, Статьи НК РФ	Статьи КоАП РФ	По результатам налоговых проверок	
		камеральных	выездных
1	2	3	4
Ст. 119.Непредставление налоговой декларации -5% от суммы неуплаченного налога за каждый полный и неполный месяц просрочки, не более 30% и не менее 1000 руб.	Ст. 15.5. административного штрафа на должностных лиц в размере от 300 до 500 рублей.	+	-
Ст. 119.1. Нарушение способа подачи налоговой декларации – 200 руб.	-	+	-
Ст. 120 Грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения:- штраф в размере 10 тыс. руб. ;т Те же деяния, если они совершены в течение более одного налогового периода штраф в размере 30 тыс. руб. ;те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы -штраф в размере 20% от суммы неуплаченного налога, но не менее 40 т. руб.	Ст. 15.11. административный штраф на должностных лиц в размере от 2000 до 3000 руб. Под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности понимается: искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10 процентов; искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10 процентов.	+	+
Ст. 122 Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия) - штраф в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора).	Отсутствует	+	+

Продолжение таблицы 3.3.2

1	2	3	4
<p>Ст.123. Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов, неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, - штраф в размере 20 процентов от суммы, подлежащей перечислению.</p>	<p>Отсутствует</p>	<p>+</p>	<p>+</p>
<p>Ст. 126. Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля 1.непредставление в установленный срок налогоплательщиком - штраф в размере 200 рублей за каждый непредставленный документ. 2. Непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в отказе организации предоставить имеющиеся у нее документы - штраф 10 тыс. руб.</p>	<p>Ст. 15.6. административный штраф -на граждан в размере от 100 до 300 руб. -на должностных лиц -300 до 500 руб.</p>	<p>+</p>	<p>+</p>
<p>129.5. Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании – штраф в размере 20 процентов 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 рублей.</p>	<p>Отсутствует</p>	<p>+</p>	<p>+</p>

Может быть несколько вариантов применения ст. 119 НК РФ:

- **1 вариант:** Декларация подана с нарушением срока на 20 дней.  
Сумма к уплате – 100 т.р., налог не уплачен на дату подачи деклара-

ции (нет положительного сальдо). Налоговая санкция будет рассчитана:  $100 \text{ т.р.} \times 5\% = 5 \text{ т.р.}$ ;

- **2 вариант** – Декларация подана с нарушением срока на 20 дней. Сумма к уплате – 100 т.р., налог уплачен своевременно (либо есть переплата). Налоговая санкция определена – 1000 руб.;

- **3 вариант** – Декларация подана с нарушением срока на 20 дней. Сумма к уплате – 100 т.р. В процессе проведения камеральной налоговой проверки подана уточненная декларация (либо налоговый орган доначислил налог при камеральной проверке) до суммы 150 т.р. Налог на дату подачи уточненной налоговой декларации не уплачен. Налоговая санкция  $150 \text{ т.р.} \times 5\% = 7,5 \text{ т.р.}$ ;

- **4 Вариант** - Декларация подана с нарушением срока на 20 дней. Сумма к уплате – 100 т.р., налог уплачен своевременно (либо есть переплата). По итогам камеральной проверке доначислен налог в сумме 50 т.р. (либо подана уточненная декларация). Налоговая санкция:  $50 \text{ т.р.} \times 5\% = 2,5 \text{ т.р.}$ ;

Параллельно, должностные лица налогоплательщиков-организаций могут быть привлечены к административной ответственности по Кодексу об административных правонарушениях РФ по факту нарушения сроков предоставления налоговых деклараций и расчетов. В соответствии со ст. 15.5 КоАП РФ к административной ответственности привлекаются должностные лица организаций.

В процессе применения всех разрешенных налоговым законодательством методов контроля, при выявлении фактов неправильного исчисления налогов по результатам налоговых проверок налоговые органы привлекают к ответственности за неуплату налогов по ст. 122 НК РФ. Например, в акте налоговой проверки и в решении определен факт ошибки при исчислении НДС и неправильного его декларирования в сумму 100 т.р.. Данное доначисление является базой для исчисления налоговой санкции:  $100 \text{ т.р.} \times 20\% = 20 \text{ т.р.}$

При выявлении обстоятельств умышленных действий налогоплательщика, таких как, подлог документов, создание ложного документооборота, использование технических фирм для минимизации налоговых платежей, создание ложных условий применения специ-

альных налоговых режимов, возможно применение налоговой санкции в размере 40% от неуплаченной суммы. Данный аспект касается и применения ст. 123 НК РФ для налогового агента.

Еще одним аспектом применения мер ответственности является сочетание применения ст. 122 и 120 часть НК РФ. Судебными органами определено, что одновременно их применять нельзя, поскольку НК РФ запрещает привлекать к ответственности за одно и то нарушение дважды.

При выявлении признаков уголовного преступления по результатам налоговой проверки налоговый орган направляет материалы в Следственный Комитет Российской Федерации в соответствие со ст. 36 НК РФ и иными правовыми документами<sup>1</sup>. Итогом работы Следственного Комитета России может быть выявление фактов доказательства состава преступления за уклонения от уплаты налогов или отсутствии состава преступления.

Признаком налогового преступления является выявленная сумма неуплаченных налогов. Для физических лиц предельная сумма, по которой определяется состав налогового преступления, установлена в размере 2700 тыс. руб. в течение трех финансовых лет. Для юридических лиц свыше данный предел установлен в сумме 15 000 тыс. руб., особо крупный размер -45 млн. руб.

Варианты дальнейших действий СК и ФНС РФ зависят от того, в отношении кого возбуждается уголовное дело, в отношении физического лица (ст. 198 УК РФ) или должностного лица налогоплательщика (ст. 199, 199.2 УК РФ) или налогового агента (ст. 199.1 УК РФ).

Если материалы по налоговому правонарушению касаются организации, то происходит совмещений привлечения к ответственности самой организации и ее должностных лиц. К уголовной ответственности привлекается должностное лицо организации или группа

---

<sup>11</sup>Федеральный закон от 28.12.2010 N 403-ФЗ (ред. от 29.12.2022) "О Следственном комитете Российской Федерации" (с изм. и доп., вступ. в силу с 09.01.2023); Федеральный закон "Об оперативно-розыскной деятельности" от 12.08.1995 N 144-ФЗ (последняя редакция); Соглашения о взаимодействии между СК и ФНС РФ от 13 февраля 2012 года № 101-162-12/ММВ-27-2/3.

лиц, а организация привлекается к налоговой ответственности по НК РФ. В случае принятия органом предварительного следствия при органе внутренних дел решения о прекращении уголовного дела следователь, руководитель следственного органа, вынесший соответствующее постановление, незамедлительно направляет уведомление об этом в налоговый орган. На основании указанного уведомления руководитель (заместитель руководителя) налогового органа в соответствии с действующим законодательством отменяет ранее принятое постановление о прекращении дела об административном правонарушении производством и привлекает нарушителя к административной ответственности. В данном случае сроки привлечения к административной ответственности начинают исчисляться в соответствии с пунктом 4 статьи 4.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях со дня принятия решения об отказе в возбуждении уголовного дела или о его прекращении.

Если уголовное расследование касается физического лиц, то при направлении материалов в СК РФ привлечение к ответственности по НК РФ приостанавливается до выяснения фактов о наличии состава уголовного преступления. Если оснований для возбуждения уголовного дела в отношении физического лица отсутствует, то об этом уведомляется налоговый орган, который реализует решение о привлечении к ответственности по НК РФ. В том случае, если состав преступления выявлен, то налоговая ответственность будет заменена на ответственность по УК РФ.

В перспективе возможно введение дополнительных видов уголовной ответственности за налоговое мошенничество при использовании подлога документов для получения налоговой выгоды.

### ***Вопросы для самоконтроля по главе 3***

1. Правовое регулирование камеральных налоговых проверок.
2. Отделы налоговых органов, участвующие в проведении камеральных проверках.
3. Основные признаки камеральных проверок.

4. Полномочия налоговых органов при проведении камеральных проверок.
5. Права налогоплательщиков при проведении камеральных проверок.
6. Этапы проведения камеральных проверок.
7. Методы и формы контроля, используемые при проведении камеральных проверок.
8. Виды нарушений, выявляемые при проведении камеральных налоговых проверок.
9. Порядок проведения камеральных проверок уточненных налоговых деклараций.
10. Правовое регулирование организации и проведения выездной налоговой проверки.
11. Основные характеристики выездной налоговой проверки.
12. Этапы выездной налоговой проверки.
13. Планирование и подготовка выездных налоговых проверок. Критерии отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.
14. Доступ на территорию налогоплательщика. Ответственность налогоплательщика за воспрепятствование доступу должностных лиц налоговых органов.
15. Источники информации для проведения выездной налоговой проверки. Истребование документов.
16. Сроки проведения выездных налоговых проверок. Условия исчисления длительности проведения выездной налоговой проверки.
17. Причины и порядок продления сроков выездной налоговой проверки.
18. Повторные проверки, правовые ограничения по их проведению.
19. Истребование документов при проведении выездной налоговой проверке
20. Выемка документов. Правовое регулирование ее проведения и оформления.

21. Истребование документов у контрагентов в процессе выездных проверок.

22. Инвентаризация имущества как метод налогового контроля. Возможность использования результатов инвентаризации при подготовке акта проверки.

23. Осмотр помещения и предметов, его правовое регулирование. Оформление результатов осмотра.

24. Порядок привлечение экспертов, специалистов, переводчиков в процессе проведения выездных налоговых проверок.

25. Взаимодействие налоговых органов с другими государственными органами при проведении выездных проверок.

26. Оформление результатов выездных налоговых проверок. Акт выездной налоговой проверки, его оформление.

27. Взаимодействие налоговых органов и органов внутренних дел в процессе проведения выездных налоговых проверок.

28. Ответственность налогоплательщиков по результатам выездных налоговых проверок.

29. Административная ответственность по результатам выездных налоговых проверок. Порядок оформления результатов камеральных и выездных проверок.

30. Акт налоговой проверки, его правовое регулирование, содержание акта.

31. Возражения по акту, права налогоплательщиков по подаче возражений.

32. Порядок рассмотрения материалов проверки, проведения дополнительных мероприятий контроля и принятия решений по акту выездной налоговой проверки.

33. Виды решений, принимаемые по результатам налоговых проверок.

34. Виды ответственности, применяемые по результатам налоговых проверок.

35. Налоговые санкции, применяемые по результатам выездной налоговой проверки.



36. Порядок привлечения к административной ответственности в процессе и по результатам выездной проверки.

37. Порядок начисления пени по результатам налоговых проверок.

38. Использование мер обеспечения исполнения налогового законодательства

39. Порядок применения уголовной ответственности за преступления в налоговой сфере, выявленные в процессе налоговых проверок.

40. Порядок обжалования налогоплательщиками действий и бездействий налоговых органов по результатам налоговых проверок.

41. Реализация решений, принятых по итогам налоговых проверок.

42. Принудительное и судебное взыскание доначислений

### ***Тесты по главе 3***

1. По результатам камеральной проверки должностное лицо налогового органа может начислить

- 1) налоговые санкции и пени
- 2) сумму налога, пени, налоговые санкции
- 3) только пени
- 4) только сумму налога

2. Основной срок проведения камеральной проверки, установленный налоговым законодательством, составляет

- 1) 10 дней со дня последнего срока подачи декларации
- 2) в день подачи декларации
- 3) 20 дней со дня последнего срока подачи декларации
- 4) 3 месяца со дня подачи декларации
- 5) 2 месяца со дня последнего срока подачи декларации

3. Сроки подачи налоговых деклараций определяются

- 1) Первой частью Налогового кодекса РФ
- 2) Второй частью Налогового кодекса РФ
- 3) Инструктивными материалами ФНС РФ
- 4) Методическими рекомендациями по налогам

4. В процессе камеральной налоговой проверки организация не предоставила в налоговый орган истребуемый документ. Налоговый орган:

- 1) не применит штраф
- 2) применит штраф в размере 20% от продекларированной суммы
- 3) применит штраф в размере 50 руб. за каждый не предоставленный документ
- 4) применит штраф в размере 200 руб. за каждый не предоставленный документ

5. По результатам камеральной налоговой проверки налоговый орган может

- 1) привлечь налогоплательщика за неуплату налога
- 2) привлечь налогоплательщика за грубое нарушение правил учета
- 3) начислить пени
- 4) привлечь налогоплательщика за неуплату налога, начислит пени

6. Истребование документов по ст. 93.1 НК РФ при проведении камеральной налоговой проверки

- 1) возможно только у контрагентов налогоплательщика, в отношении которого проводится проверка
- 2) возможно только у налогоплательщика, в отношении которого проводится проверка
- 3) возможно и у налогоплательщика, и у контрагента

7. Истребование документов по ст. 93.1 НК РФ при проведении камеральной налоговой проверки

- 1) возможно без ограничений
- 2) возможно с ограничениями, предусмотренными ст. 93.1 НК РФ
- 3) возможно с ограничениями, предусмотренными ст. 88 НК РФ

8. Решение по итогам камеральных налоговых проверок вступает в силу

- 1) по истечении десяти дней со дня принятия решения
- 2) по истечении двух месяцев со дня вручения решения
- 3) по истечении одного месяцев со дня вручения решения
- 4) по истечении одного месяцев со дня принятия решения

9. Акт по итогам камеральных налоговых проверок оформляется

- 1) в течении десяти дней со дня окончания проверки

- 2) по истечении двух месяцев со дня окончания проверки
- 3) в течении одного месяцев со дня окончания проверки

10. Возражение налогоплательщик оформляет

- 1) после составления справки об окончании выездной налоговой проверки
- 2) после составления акта выездной налоговой проверки
- 3) после вынесения решения о привлечении к ответственности
- 4) после вынесения решения о проведении дополнительных мероприятий

11. Апелляционная жалоба налогоплательщиком оформляется

- 1) после составления справки об окончании выездной налоговой проверки
- 2) после составления акта выездной налоговой проверки
- 3) после вынесения решения о привлечении к ответственности
- 4) после вступления в силу решения о привлечении к ответственности

12. Жалоба налогоплательщиком оформляется

- 1) после составления справки об окончании выездной налоговой проверки
- 2) после составления акта выездной налоговой проверки
- 3) после вынесения решения о привлечении к ответственности
- 4) после вступления в силу решения о привлечении к ответственности

13. Решение о назначении выездной налоговой проверки принимает

- 1) налоговый инспектор
- 2) руководитель налогового органа
- 3) комиссия, создаваемая в налоговом органе
- 4) начальник отдела, по которому будет проводится проверка

14. Допустимо ли проведение более одной налоговой проверки в одном календарном году по одному налогоплательщику, по одному и тому же налогу за один и тот же период

- 1) нет, в любом случае
- 2) да
- 3) да, при ликвидации организации

15. Акт выездной налоговой проверки составляется

- 1) в течение 3-х месяцев со дня составления справки об окончании проверки
- 2) в течение 2-х месяцев со дня составления справки об окончании проверки
- 3) в течение 3- месяцев с момента окончания проверки
- 4) в течение 2- месяцев с момента окончания проверки

16. При проведении выездной налоговой проверки должностное лицо

- 1) обязано проводить осмотр помещений
- 2) не обязано проводить осмотр помещений
- 3) имеет право проводить осмотр помещений

17. О производстве осмотра при выездной налоговой проверке

- 1) составляется акт
- 2) ничего не составляется
- 3) составляется протокол

18. По окончании налоговой проверки налоговый орган

- 1) обязан оформить справку об окончании проверки
- 2) может оформить справку об окончании проверки
- 3) не оформляет справку об окончании проверки

19. Повторная выездная налоговая проверка

- 1) не может проводиться
- 2) может проводиться при подаче любой уточненной налоговой декларации
- 3) может проводиться при подаче уточненной налоговой декларации, в которой сумма налогового обязательства уменьшена
- 4) может проводиться при наличии налоговой задолженности

20. Истребование документов у контрагентов налогоплательщика при выездной налоговой проверке

- 1) не ограничено
- 2) ограничено, если ранее были предоставлены копии документов
- 3) ограничено, если ранее были предоставлены подлинники документов

## ГЛАВА 4 КОНТРОЛЬ ЗА НАЛОГОВОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТЬЮ

- 4.1. Условия исполнения налоговых обязательств, понятие налоговой задолженности
- 4.2. Организация учета состояния расчетов с бюджетом по налоговым платежам в налоговых органах
- 4.3. Организация взыскания налоговой задолженности налоговыми органами

### 4.1. Условия исполнения налоговых обязательств, понятие налоговой задолженности

Возникновение обязанности по уплате налогов определена НК РФ по каждому налогу (ст.44 НК РФ) в соответствие с установленными условиями исчисления и уплаты налогов, что регулируется нормами второй части НК РФ. Прекращение обязанности (ст.44 НК РФ):

- уплата налога (Единый налоговый платеж)
- ликвидация организации
- смерть физического лица.

Уплата налогов может осуществляться налогоплательщиками самостоятельно или в форме удержания налоговым агентом (по НДФЛ, НДС, Налог на прибыль). С 2023 г. НК РФ предусматривает возможность уплаты налогов за налогоплательщиков третьими лицами. Сроки уплаты налогов установлены по каждому налогу второй частью НК РФ. С 2023 г. установлены единые сроки уплаты – до 258 числа, кроме НДФЛ по декларации.

С 2023 г. в НК РФ появился новый термин «совокупная обязанность», под которой понимается общая сумма налогов и сборов, обязательных страховых платежей, которые должен заплатить налогоплательщик, налоговый агент и плательщик страховых взносов за минусом суммы налогов, подлежащих возврату из бюджета (ст. 11 НК РФ).

Кроме этого, с 2023 г. ст. 11.3 НК РФ предусмотрен «единый налоговый платеж», который может осуществить налогоплательщик и иной субъект налоговых отношений в форме перечисления денежных средств на счет Федерального Казначейства России в счет пога-

шения совокупной налоговой обязанности». К единому налоговому платежу НК РФ относит также следующие формы:

- принятие решения налоговым органом о возмещении налога налогоплательщику;
- отмена заявления о зачете положительного сальдо в счет осуществления предстоящих платежей;
- начисление налоговым органом процентов за несвоевременный возврат излишне уплаченных и взысканных налогов;
- поступление денежных средств от третьего лица в счет погашения совокупной обязанности;
- проведение налоговым органом зачета положительного сальдо третьего лица;
- взыскание налоговым органом совокупной налоговой задолженности.

При уплате единого налогового платежа для налогоплательщиков предусматривается предоставление специального уведомления о том, какие платежи исполняются по перечисленному единому налоговому платежу. 2023 г является переходным к новому порядку уплаты налогов, поэтому разрешено использовать платежные поручения по каждому налога. Суммы, перечисленные по данным поручениям, относятся к единому налоговому платежу.

При перечислении суммы денежных средств в качестве единого налогового платежа в бюджетную систему Российской Федерации в платежном поручении не указывается его назначение. При перечислении суммы денежных средств в качестве единого налогового платежа иным лицом за налогоплательщика в платежном поручении указывается идентификационный номер налогоплательщика, за которого произведена уплата. В случае обнаружении ошибки иное лицо, вправе уточнить указанный в платежном поручении идентификационный номер налогоплательщика, представив в налоговый орган по месту учета заявление об уточнении платежа.

При неисполнении или несвоевременном исполнении налоговых обязательств возникает налоговая задолженность. В соответствие со ст. 11 НК РФ «задолженность по уплате налогов ...» представляет совокупную сумму недоимок, а также пеней, штрафов и процентов, подлежащих уплате. Виды налоговой задолженности согласно действующей редакции НК РФ представлены на рис. 4.1.1.



Рис.4.1.1. Виды задолженности по налогам и сборам

Налоговая задолженность может возникнуть при невыполнении текущих налоговых обязательств налогоплательщиками и налоговыми агентами, а также в результате контрольных действий<sup>1</sup> налоговых органов и налоговых проверок.

При неуплате налога или сбора в установленный срок возникает недоимка по налогу. Недоимка в соответствии со ст. 11 НК РФ возникает лишь по налогам и сборам. Недоимка может возникнуть при невыполнении текущей налоговой обязанности в процессе декларирования налогов организациями и индивидуальными предпринимателями и при получении налоговых извещений налогоплательщиками – физическими лицами, а также при выявлении фактов неправильного декларирования, занижения налоговой базы и как следствие суммы налога в результате камеральных и выездных проверок. Задолженность по пеням и штрафам не является недоимкой.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ недоимка при исполнении текущих налоговых обязательств не является налоговым правонарушением. При неисполнении текущих налоговых обязательств применяются лишь меры обеспечения в форме: пени (ст. 75 НК РФ), приостановление операций по счетам (ст. 76 НК РФ), арест имуще-

<sup>1</sup> Контрольными действиями являются: истребование документов, контроль за сроками постановки на налоговый учет, представления сведений об открытии и закрытии счетов, контроль за представлением сведений налоговому органу.

ства (ст. 77 НК РФ). Недоимка, выявляемая при проведении налоговых проверок, может быть признана налоговым правонарушением в соответствии со ст. 122 НК РФ. При ее выявлении налоговые органы имеют право начислять и взыскивать пени и налоговые санкции. Таким образом, основными признаками недоимки являются: это сумма налога (сбора); это – сумма налога, не уплаченная в срок.

При нарушении сроков уплаты налогов, а также при выявлении недоимки в процессе налоговых проверок налоговый орган имеет право начислить пени как способ обеспечения уплаты налога. Пени начисляются независимо от применения иных способов обеспечения уплаты налогов и сборов. Порядок и размер пени начисляются в соответствии со ст. 75 НК РФ.

В соответствии со ст. 75 НК РФ пени – это денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов. Пени начисляются, со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах до дня уплаты налога. Пени на пени и штрафы не начисляются. Не начисляются пени на недоимку, которая возникла в результате выполнения разъяснений уполномоченных органов, также в случае, если налогоплательщик не смог выполнить налоговое обязательство в связи с приостановлением операций по счетам, или с арестом имущества. Пени могут взыскиваться налоговыми органами, как в принудительном порядке, так и в судебном порядке.

Размер пени дифференцирован в зависимости от категории налогоплательщика:

- для физических лиц и индивидуальных предпринимателей пени установлены в размере 1/300 ключевой ставки ЦБ РФ;

- для юридических лиц пени установлены в размере 1/300 ключевой ставки ЦБ за 30 дней, с 31 дня пени установлены в размере 1/150 ключевой ставки.

В соответствии со ст. 114 НК РФ штраф, или налоговая санкция – это мера ответственности за нарушение налогового законодательства в виде денежного взыскания. Размеры штрафов установлены по каждому виду нарушений в соответствии с главами 15 и 16 НК РФ.

Налоговый кодекс РФ определяет основания, по которым можно считать, что обязательство по уплате налога исполнено или в редакции 2023 г единый налоговый платеж отражается в едином налоговом



счете (см. Рис 4.1.2). Условия исполнения налогового обязательства регулируется п. 6 и 7 ст. 45 НК РФ



Рис. 4.1.2. Условия исполнения обязанности по уплате налога, пени, штрафа разными категориями налогоплательщиками

Обязанность по уплате налога не признается исполненной при следующих обстоятельствах (п. 13 ст. 45 НК РФ): отзыв плательщиком платежного поручения банком ил Федеральным Казначейством; возврат наличных денежных средств физическому лицу; ошибки в платежном поручении на перечисление налога (номера счета ФК РФ и наименование банка получателя); отсутствие на счете достаточных денежных средств на счете для оплаты налога.

Наличие совокупной налоговой задолженности влечет за собой принудительный порядок взыскания, в т.ч. по рению суда. Взыскание пени и налоговой санкции возможно только после взыскания налога.

Порядок взыскания пени и штрафа аналогичен порядку взысканию налога. Порядок взыскания регулируется статьями 45, 46, 47, 48 НК РФ. Процедуры контроля за налоговой задолженностью рассмотрены в пар. 4.3.данного раздела.

## **4.2. Организация учета состояния расчетов с бюджетом по налоговым платежам в налоговых органах**

Налоговый орган уполномочен контролировать не только состояние недоимки, но и переплат. Для выявления недоимки или переплаты в налоговых органах ведется учет начисленных и уплаченных налоговых платежей. Функция учета налоговых платежей является важной для проведения налогового контроля. Учет платежей осуществляется отделом «учета, анализа и отчетности» налогового органа.

До 2023 г. налоговые органы осуществляли учет налоговых платежей в разрезе каждого налогоплательщика и налогового платежа в разрезе бюджетов. Для такого учета в электронном виде создавались базы данных «Расчеты с бюджетом» в форме «карточки расчеты с бюджетом». Карточки открывались при постановке налогоплательщика на налоговый учет с момента представления первых налоговых деклараций, при получении информации от соответствующих лицензирующих органов, либо при поступлении налога. При создании обособленного подразделения и постановке его на налоговый учет налоговые органы также осуществляли открытие карточки «Расчеты с бюджетом». Порядок ведения базы данных «Расчеты с бюджетом» в налоговых органах определялся приказом Федеральной налоговой службой от 12 мая 2005 года № ШС–3–10201<sup>1</sup>. В карточке «Расчеты с бюджетом» разграничивались три основных блока информации: блок начислений; блок поступлений; блок сальдо расчетов с бюджетом. Кроме этого налоговые органы вели учет «зависших платежей»<sup>2</sup>, а также блок информации по урегулированию задолженности, связанной с принудительным взысканием недоимки и осуществлением процедур банкротства.

---

<sup>1</sup> Приказ ФНС России от 12.05.2005 N ШС-3-10/201 "Об утверждении рекомендаций по порядку ведения в налоговых органах базы данных «Расчеты с бюджетом»» (утратил силу)

<sup>2</sup> Зависшие платежи – платежи, списанные с расчетного счета налогоплательщика, но не зачисленные на счет по учету доходов бюджетов.

С 2023 г. были внесены существенные изменения в систему учета расчетов с бюджетом. В НК РФ появилась новая статья 11.3, в которой определен учетный регистр «Единый налоговый счет» как форма учета налоговыми органами. «Единый налоговый счет» формируется на основе прежних форм налогового учета «Карточек расчетов с бюджетом». Налоговый орган формирует сальдо расчетов с бюджетом на 1 января 2023 г с учетом всех видов задолженности и всех видов переплат. Исключение составляет сальдо (задолженность или переплата) по следующим платежам: налог на профессиональный доход; авансовые платежи по НДФЛ по иностранным гражданам; сборы за использование объектов животного мира и водных биологических ресурсов; переплата по госпошлине.

На едином налоговом счете в соответствии с п.2 ст. 11.3 НК РФ учитываются:

- денежного выражения совокупной обязанности;
- денежных средств, перечисленных в качестве единого налогового платежа
- денежных средств, признаваемых в качестве единого налогового платежа;

Единый налоговый счет открывается и ведется по каждому физическому лицу и каждой организации, являющимися налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов, налоговыми агентами, управляющие товарищи, ответственные за ведение налогового учета в связи с выполнением договора инвестиционного товарищества. Таким образом, по каждой организации открывается один ЕНС, по физическому лицу также открывается один.

ФНС России издало письмо от 18 октября 2022 г. № КВ-4-1/13949@ «О едином налоговом счёте».

Взаимосвязь контрольных процедур при ведении Единого налогового счета показаны на рис. 4.2.1.

Исходными данными при заполнении Единого налогового счета являются:

- налоговые декларации и расчеты, в том числе уточненные организаций и индивидуальных предпринимателей, предоставленные на бумажных и по телекоммуникационным каналам связи;
- начисленные налоговые платежи по имущественным налогам;
- доначисленные платежи, пени, налоговые санкции по итогам налоговых проверок и иных мероприятий налогового контроля;

- реестры платежных документов, получаемые от органов Федерального Казначейства;
- уведомления налогоплательщиков о назначении платежей единого налогового платежа.

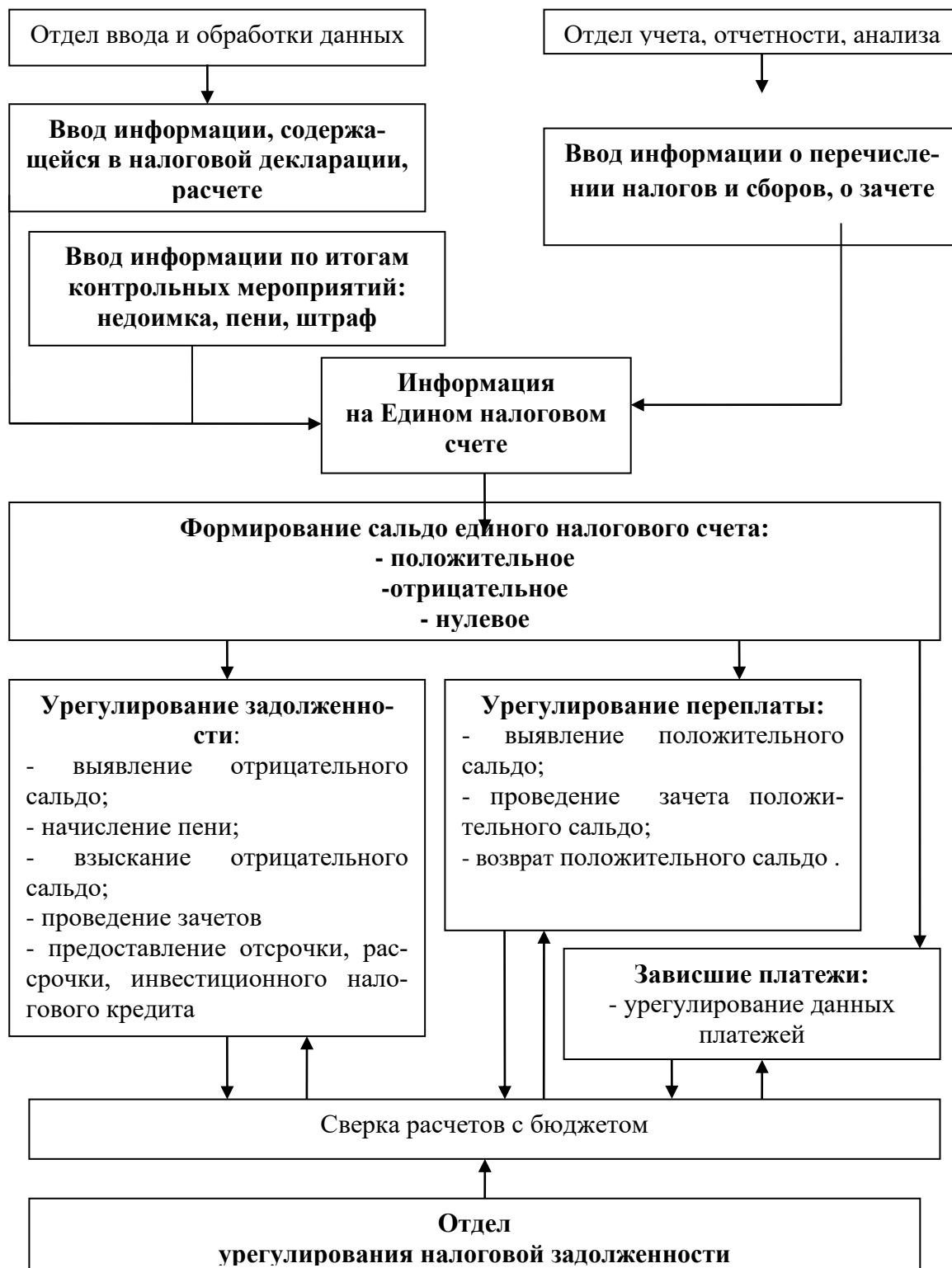


Рис. 7.2.1. Контрольные процедуры при ведении Единого налогового счета

При распределении единого налогового платежа и учета его при погашении налоговой задолженности (отрицательного сальдо по единому налоговому счету) следует учитывать принадлежность и очередность сумм денежных средств. НК РФ устанавливает следующую очередность в учете единого налогового платежа:

- 1) недоимка - начиная с наиболее раннего момента ее выявления;
- 2) налоги, авансовые платежи, сборы, страховые взносы – с момента возникновения обязанности по их уплате;
- 3) пени;
- 4) проценты;
- 5) налоговые санкции.

В случае, если на момент определения налоговыми органами принадлежности сумм денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа, недостаточно для исполнения обязанностей по уплате налогов, с совпадающими сроками их уплаты принадлежность определяется в соответствии с выше определенной последовательностью (п. 3<sup>2</sup> ст. 45 НКРФ), пропорционально суммам таких обязанностей.

Для отслеживания расчетов с налогоплательщиками налоговые органы на едином налоговом счете формируют сальдо, которое может быть трех видов: положительным, отрицательным и нулевым (см. рисунок 4.2.2).

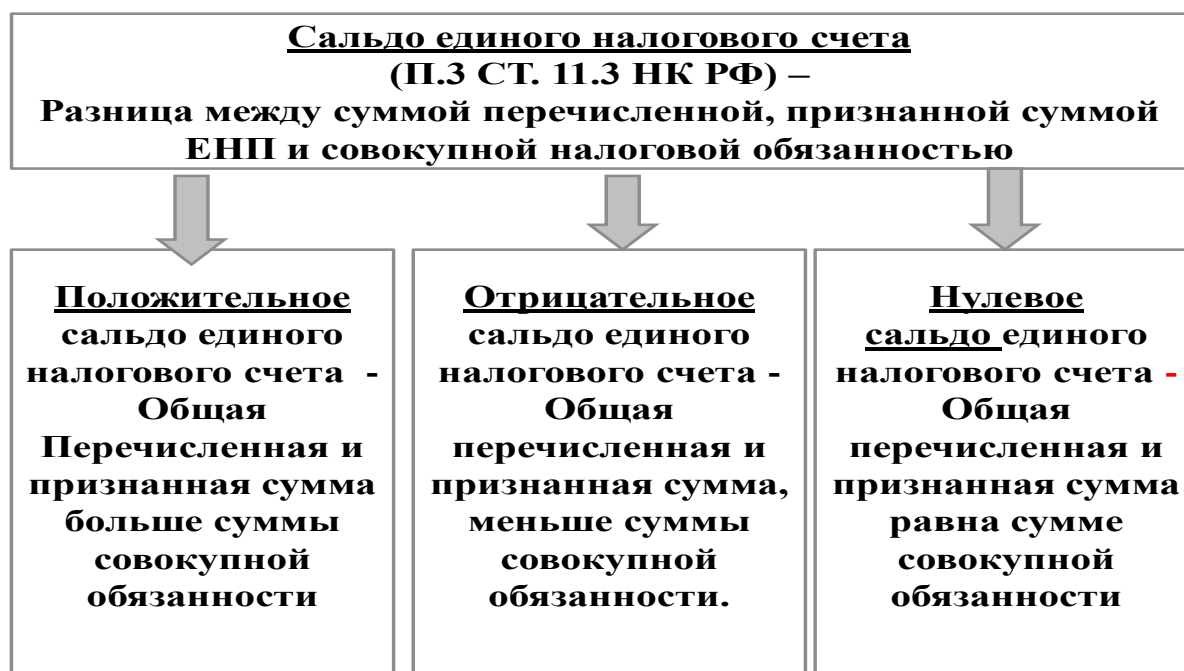


Рис. 4.2.2. Виды сальдо единого налогового счета

Уточнение платежа осуществляется только в отношении сумм, формирующих положительное сальдо единого налогового счета и не учтенных по принадлежности

По итогам каждого рабочего дня налоговый орган обязан предоставлять в органы ФК РФ детализированную информацию о принадлежности денежных средств, перечисленных налогоплательщиками, по каждому налоговому платежу<sup>1</sup>.

В случае неправильно указанной информации в полях расчетных документов Федеральное казначейство РФ формирует реестр невыясненных платежей, который направляется в налоговый орган. Налоговый орган формирует «Ведомость невыясненных поступлений». В ней фиксируются все платежи, которые не могут быть внесены в учетный регистр налогоплательщика. Ошибки могут быть допущены налогоплательщиков, банком, Федеральным казначейством. Инициатива уточнения платежа может исходить как от налогового органа, так и от налогоплательщика. Налоговый орган может проинформировать налогоплательщика о необходимости уточнения реквизитов платежного документа, либо самостоятельно уточнить эти реквизиты в соответствии с налоговыми декларациями и бухгалтерской отчетностью. Порядок работы с невыясненными платежами определен Приказом ФНС России<sup>2</sup>.

На дату, установленную налоговым Кодексом для платежа, налоговый орган устанавливает сальдо расчетов с бюджетом: недоимка; переплата; нулевое сальдо. Задолженность и переплата по каждой дате налогового обязательства учитывается отдельно в целях выполнения требования Налогового кодекса РФ по работе с недоимкой.

В процессе контроля уплаты налоговых платежей предусматривается проведение сверок расчетов с бюджетом. Право налогоплательщика на осуществление сверки сумм совокупной обязанности, учитываемой на едином налоговом счете налогоплательщика, и денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа, определенных к ним по принадлежно-

---

<sup>1</sup> Приказ Минфина России от 27.12.2022 N 195н "Об утверждении порядка и сроков представления налоговым органом, уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, уполномоченному органу Федерального казначейства информации о принадлежности сумм денежных средств, определенной в соответствии с пунктами 8 - 10 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации, детализированной по каждому налогу, авансовым платежам по налогам, сбору, страховому взносу, пеням, штрафам, процентам" (Зарегистрировано в Минюсте России 31.01.2023 N 72193)

<sup>2</sup> Приказ ФНС России от 25.07.2017 N ММВ-7-22/579@ «Об утверждении порядка работы налоговых органов с невыясненными платежами»

сти, а также на получение акта такой сверки установлено п. 5.1 ст. 21 НК РФ. Со стороны налоговых органов в соответствии с п.10 ст. 32 НК РФ они обязаны представлять по запросу налогоплательщику три вида справок: справку о наличии положительного, отрицательного или нулевого сальдо единого налогового счета; справку о принадлежности сумм денежных средств, перечисленных в качестве единого налогового платежа; справку об исполнении обязанности по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов, процентов. Запрос, а также справки могут быть переданы в налоговый орган (налогоплательщику) в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика, либо на бумажном носителе.

Справка о наличии сальдо (положительного, отрицательного или нулевого) единого налогового счета и справка о принадлежности сумм денежных средств, перечисленных в качестве единого налогового платежа, представляются налогоплательщику в течение пяти дней со дня поступления в налоговый орган соответствующих запросов. Справка об исполнении обязанности по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов, процентов - в течение десяти дней со дня поступления в налоговый орган соответствующего запроса. Справка о наличии отрицательного сальдо должна содержать имеющиеся в налоговом органе сведения об обязанности указанного лица по уплате налога (авансового платежа, сбора), детализированные по каждому налогу (авансовому платежу, сбору), пеней, штрафа, процентов, а также расчет пеней, размер и основание уплаты штрафа, расчет процентов, формирующие отрицательное сальдо единого налогового счета. Справка о принадлежности сумм денежных средств, перечисленных в качестве единого налогового платежа, формируется за период, не превышающий 6 месяцев, предшествующих дню поступления в налоговый орган соответствующего запроса, и должна содержать сведения о всех денежных средствах, поступивших в качестве единого налогового платежа, и иных суммах, формирующих сальдо единого налогового счета, с указанием их принадлежности, определенной на дату формирования справки.

В Налоговом Кодексе РФ не описывается процедура и условия проведения сверки расчетов с бюджетом. С 01.01.2023 г. документ, оформляемый при проведении сверки расчетов, называется «Акт сверки принадлежности сумм денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа либо сумм денежных средств, перечисленных не в качестве единого нало-

гового платежа». Форма заявления на проведение сверки, а также форма акта письмом утверждены ФНС РФ<sup>1</sup>.

Если налогоплательщик не согласен с данными акта, то он формирует свою информацию о фактах начисленных, перечисленных налогов, начисленных пени, выводит свои суммы недоимки, переплаты. Может приложить копии первичных документов, удостоверяющих данные справки. Налоговый орган проверяет информацию на основе данных, располагаемых налоговым органом.

На едином налоговом счете отражается также информация о зачетах и возвратах налоговых платежей. Согласно изменениям, вступившим в силу с 2023 г. налогоплательщик имеет право на зачет и возврат в процессе распоряжения суммой денежных средств, которая формирует положительное сальдо единого налогового счета, что определено главой 12 НК РФ. Условия проведения зачета и возврата показаны на рисунке 4.2.3.

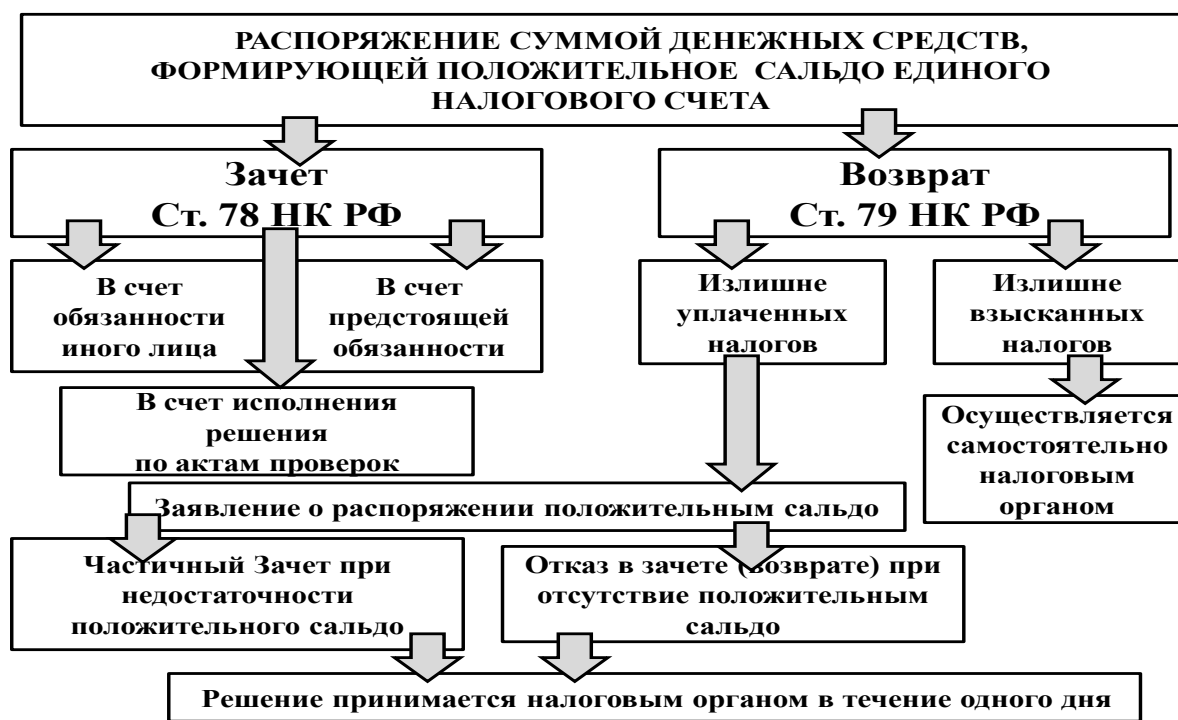


Рис. 4.2.3. Условия применения права распоряжения суммой положительного сальдо на едином налоговом счете

<sup>1</sup> Письмо> ФНС России от 29.12.2022 N АБ-4-19/17879 <О направлении типовых (рекомендуемых) формы заявления о представлении на бумажном носителе акта сверки принадлежности сумм денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа, либо сумм денежных средств, перечисленных не в качестве единого налогового платежа и формы акта сверки принадлежности сумм денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа, либо сумм денежных средств, перечисленных не в качестве единого налогового платежа



С 2023 с п.5 ст. 21 НК РФ предусмотрено право налогоплательщика на своевременный возврат денежных средств, в размере, не превышающем положительное сальдо единого налогового счета налогоплательщика зачет указанных денежных средств в счет исполнения обязанности другого лица по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов и процентов.

В рамках обязанностей налоговых органов в п.7 ст. 32 НК РФ установлено, что налоговый орган обязан осуществлять возврат лицу – налогоплательщику денежных средств в размере, не превышающем положительное сальдо единого налогового счета такого лица, и (или) осуществлять зачет указанных денежных средств в счет исполнения обязанности другого лица по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов и (или) процентов. На рис. 4.2.4 представлен порядок возврата положительного сальдо единого налогового счета.

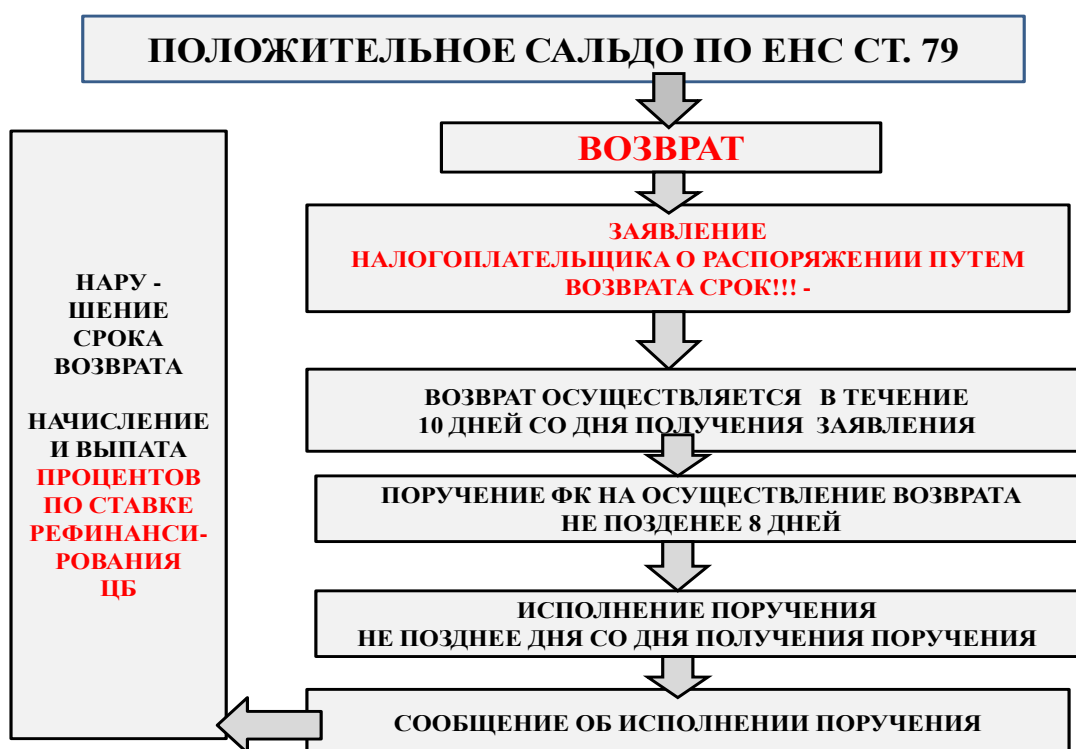


Рис. 4.2.4. Порядок возврата положительного сальдо единого налогового счета

При невозможности выполнить текущее налоговое обязательство при определенных условиях налогоплательщику дается право получить отсрочку, рассрочку текущих налоговых платежей, а также

инвестиционный налоговый кредит. Порядок предоставления отсрочки, рассрочки определен статьями с 61 по 68 НК РФ.

Рассрочка и отсрочка может быть предоставлена по предстоящим налоговым платежам, а также по отрицательному сальдо по единому налоговому счету. Инициативу применения отсрочки, рассрочки и инвестиционного кредита проявляет налогоплательщик в форме заявления, предоставляемого как на бумажном носителе, так и в электронном формате (ст. 61 НК РФ). Налоговый орган при наличии обстоятельств, определенных ст. 62 НК РФ имеет право отказать в предоставлении изменения сроков уплаты налогов. Порядок предоставления отсрочки, рассрочки и инвестиционного налогового кредита регулируется также Приказом Минфина РФ<sup>1</sup>. Определены полномочия каждого уровня ФНС РФ в решение вопросов предоставления отсрочки, рассрочки и инвестиционного кредита.

### **4.3. Контрольные полномочия налоговых органов при взыскание налоговой задолженности**

Налоговые органы уполномочены контролировать процесс погашения текущих налоговых обязательств, обязательств, выявленных в результате проверок, а также пени и налоговых санкций, выраженных в виде отрицательного сальдо единого налогового счета. Рассмотрим порядок осуществления контрольных мероприятий за уплатой налогов, пени и налоговых санкций, погашением отрицательного сальдо единого налогового счета.

В налоговых инспекциях созданы специальные отделы (например, отделы урегулирования задолженности), которые занимаются вопросами взыскания задолженности.

Налоговое законодательство РФ определяет различные условия и порядок взыскания задолженности для организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц

Порядок взыскания недоимки, пени и штрафов имеет строго определенные процедуры, ограниченные временными рамками. Налоговый кодекс РФ устанавливает одинаковый подход к процедурам взыскания, как налога, так и пени и штрафов. Основными этапа-

---

<sup>1</sup> Приказ Федеральной налоговой службы от 30.11.2022 № ЕД-7-8/1134@ "Об утверждении Порядка предоставления налоговыми органами отсрочки, рассрочки по уплате задолженности по налогам, сборам и страховым взносам в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации и (или) налогов, сборов, страховых взносов, срок уплаты которых не наступил, инвестиционного налогового кредита"

ми взыскания недоимки и пени с организаций и индивидуальных предпринимателей являются:

1 этап - напоминание о наличии задолженности;

2 этап - принудительное взыскание задолженности за счет денежных средств налогоплательщика;

3 этап - принудительное взыскание задолженности за счет иного имущества налогоплательщика;

4 этап - осуществление процедуры банкротства;

5 этап - списание безнадежных долгов.

При неисполнении налогового обязательства в установленный срок налоговый орган имеет право начать процедуру взыскания отрицательное сальдо. Взыскание недоимки, пени с организаций и индивидуальных предпринимателей осуществляется в принудительном порядке, без судебного решения. Принудительный порядок взыскания предусматривает внесудебные или судебные процедуры. Внесудебное взыскание предусматривает реализацию определенных контрольных полномочий налоговыми органами. Варианты судебного взыскания достаточно четко определены в ст. 45 НК РФ. (см. Рис. 4.3.1).

Последовательность исполнения этапов взыскания жестко установлена НК РФ. Налоговый орган не вправе начать второй этап без выполнения условий первого, а третий без выполнения второго.

Первый этап контрольных процедур осуществляется отделами урегулирования задолженности, либо другими аналогичными отделами налогового органа, уполномоченными данными функциями согласно внутренним должностным обязанностям.

Процедура взыскания начинается с выставления требования об уплате налога (сбора) в соответствии со ст. 69 и 70 НК РФ. Требование об уплате налога – это извещение налогоплательщика о неуплаченной сумме налога, об обязанности уплатить налог, пени, штрафы. Пени начисляются на момент выставления требования. По нормам НК РФ в требовании должны быть указаны все основания взимания задолженности. В требовании указываются меры, которые будут предприняты налоговым органом в случае его не выполнения. Требование может быть выставлено только один раз в отношении налоговой задолженности и пени. Сроки выставления требования для налоговых органов ограничены. В частности, при выявлении текущей недоимки этот срок установлен не позднее трех месяцев, а при выявлении задолженности по результатам проверок – срок значительно

меньше, в течение 10 дней. Если налогоплательщик использует апелляционную форму жалобы, налоговый орган не вправе выставлять требование об уплате налога, поскольку решение не вступает в силу до момента его принятия вышестоящим налоговым органом. При нарушении установленных сроков налоговый орган теряет право на дальнейшие действия, может обратиться в суд с иском о взыскании налога.

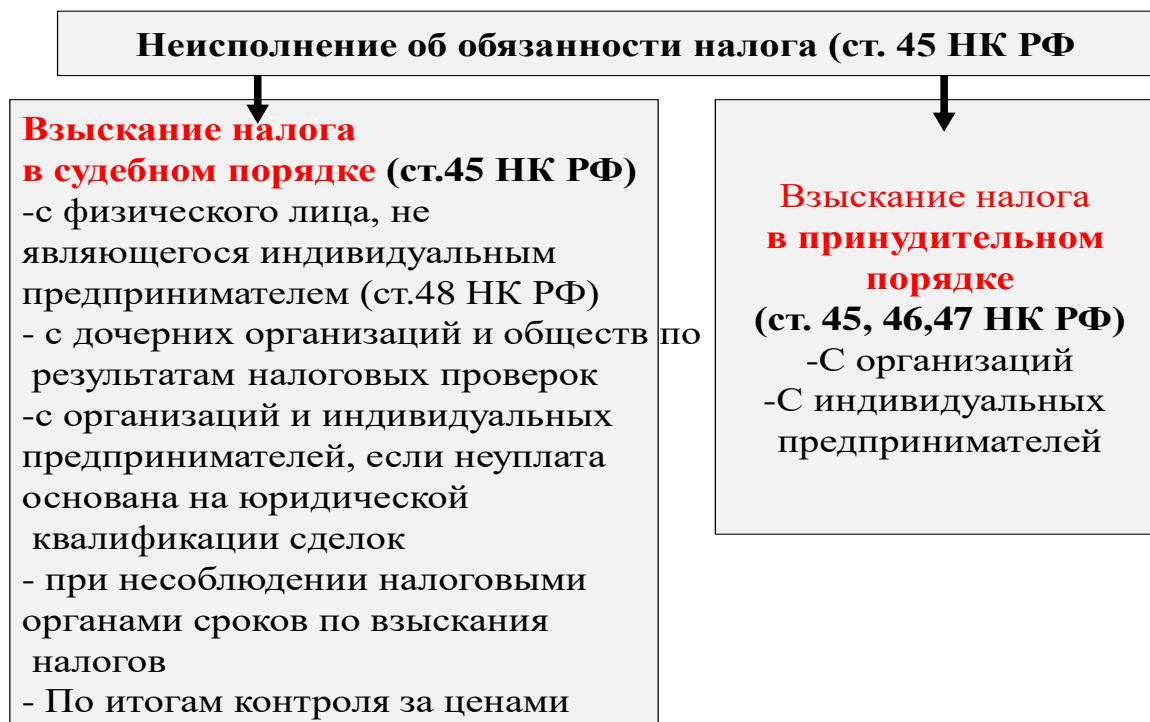


Рис.4.3.1. Условия судебного и внесудебного взыскания налоговой задолженности

Требование об уплате налога может вручаться лично налогоплательщику, через уполномоченного представителя, либо по почте. В последнем случае датой вручения будет являться шестой день после отправки его почтой заказным письмом с уведомлением. Требование должно быть исполнено налогоплательщиком на позднее восьми дней с даты его получения. Форма требования об уплате налога утверждается приказом Федеральной налоговой службы.

Последовательность процедур взыскания налоговой задолженности налоговыми органами представлена на рис.4.3.2.

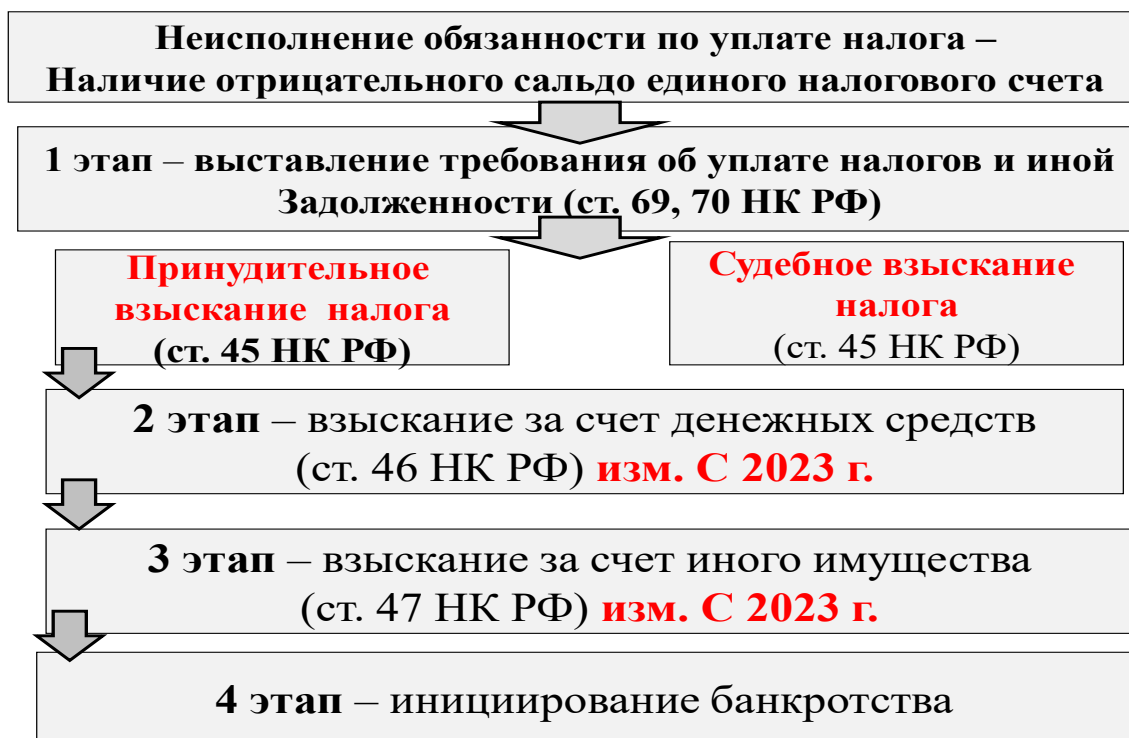


Рис. 4.3.2. Последовательность проведения процедур взыскания налоговой задолженности

Требование об уплате налоговой задолженности должно быть направлено лицу - налогоплательщику, плательщику сбора, плательщику страховых взносов, налоговому агенту не позднее трех месяцев со дня формирования отрицательного сальдо единого налогового счета этого лица. В случае, если отрицательное сальдо единого налогового счета лица - налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента не превышает 3 000 рублей, требование об уплате задолженности в размере отрицательного сальдо единого налогового счета этого лица должно быть направлено этому лицу не позднее одного года со дня формирования указанного отрицательного сальдо единого налогового счета (ст. 70 НК РФ).

При неисполнении требования организациями или индивидуальными предпринимателями налоговый орган начинает процедуру бесспорного взыскания налога, пени, налоговой санкции по второму этапу контрольных процедур - принудительное взыскание за счет денежных средств налогоплательщика. Взыскание задолженности в случае неисполнения требования об уплате задолженности производится в размере отрицательного сальдо единого налогового счета налогоплательщика на дату исполнения решения. Решение о взыска-

нии задолженности доводится до банка и налогоплательщика посредством размещения в реестре решений о взыскании задолженности в бюджетную систему Российской Федерации

Данный этап регулируется ст. 46 НК РФ. Основные процедуры взыскание недоимки с организаций и индивидуальных предпринимателей на данном этапе показаны на рис. 4.3.3. Для начала данного этапа налоговый орган принимает решение о взыскании задолженности за счет денежных средств. Оно направляется налогоплательщику и банкам, где открыты счета, с которых будет взыскиваться задолженность. Доведение до налогоплательщика такого решения возможно лично, через представителя или почтой.



Рис. 4.3.3. Порядок применения ст. 46 НК РФ по взысканию налоговой задолженности за счет денежных средств

При изменении отрицательного сальдо единого налогового счета налоговый орган вносит информацию об изменении суммы задолженности, необходимой к взысканию.

Взыскание возможно с рублевых и валютных счетов. При взыскании задолженности по валютным счетам производится пересчет валюты в рубли по ставке рефинансирования Центрального банка на дату ее продажи. Взыскание с депозитных счетов разрешено только после окончания договора о депозитном счете. Налоговый орган мо-

жет дать поручение банку о списание средств после окончания договора депозитного счета.

Налоговый кодекс РФ не определяет порядок взыскания, задолженности при наличии у налогоплательщика нескольких расчетных счетов. В данной ситуации налоговый орган имеет право направить решение и поручение о взыскании денежных средств в любой банк или банки, где открыты счета. Не ранее вынесения решения о взыскании задолженности с денежных средств налоговый орган имеет право принять решение о приостановлении операций по счетам в соответствии со ст. 76 НК РФ.

Для приостановления операция по счетам руководителем налогового органа выносится решение, которое доводится до банка, копия решения направляется налогоплательщику не позднее дня, следующего за его принятием. Приостановление операций может производиться только в пределах суммы задолженности. Остальные денежные средства могут быть использованы налогоплательщиком. У налогоплательщика есть право обратиться в налоговый орган об отмене приостановления операций по счетам с указанием счетов, где имеется остаток средств, достаточный для погашения задолженности. Налогоплательщик имеет право приложить к заявлению выписки банка об остатках денежных средств. Если налогоплательщик не предоставил такие документы, то налоговый орган может обратиться в банк о предоставлении выписки. В течение двух дней после получения такой информации налоговый орган должен принять решение об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика. Если налоговый орган нарушает сроки отмены решения, а также при неправомерном вынесении решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщику начисляются проценты за каждый день просрочки исходя из ставки рефинансирования.

Третий этап принудительного взыскания налога с организаций и индивидуальных предпринимателей – взыскание за счет иного имущества налогоплательщика, регулируемое статьей 47 НК РФ. Взыскание задолженности за счет имущества налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя производится на основании постановления налогового органа о взыскании задолженности налогоплательщика за счет имущества, размещенного в реестре решений о взыскании задолженности. Размещение постановления о взыскании задолженности в реестре решений о взыскании задолжен-

ности осуществляется с одновременным направлением исполнительного документа судебному приставу-исполнителю для исполнения.

Размещение постановления о взыскании задолженности в реестре решений о взыскании задолженности может быть осуществлено в течение десяти месяцев, или с даты окончания исполнительного производства по ранее размещенному постановлению при наличии отрицательного сальдо на едином налоговом счете в размере, превышающем 30 тысяч рублей, или с даты возникновения после размещения в реестре решений о взыскании задолженности предшествующего постановления дополнительной задолженности в размере, превышающем 30 тысяч рублей, или по истечении трех лет с даты размещения в реестре решений о взыскании задолженности решения о взыскании задолженности в размере, не превышающем 30 тысяч рублей.

В случае взыскания задолженности за счет имущества налогоплательщика (налогового агента), не являющегося денежными средствами, обязанность по уплате налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов считается исполненной с момента реализации такого имущества и погашения задолженности за счет вырученных сумм. (п. 6. ст. 47).

При пропуске срока вынесения данного решения налоговый орган в течение двух лет со дня истечения срока исполнения требования об уплате задолженности может обратиться в суд с иском о ее взыскании. Служба судебных приставов, согласно закону «Об исполнительном производстве», обязана в течение двух месяцев провести процедуры взыскания. При отсутствии имущества исполнительное производство закрывается. Все документы возвращаются в налоговый орган. Повторение процедур взыскания Налоговым кодексом РФ не предусмотрено.

Если у налогоплательщика отсутствует любое имущество, которое может быть использовано для погашения задолженности, то задолженность может быть погашена за счет средств учредителей организаций в пределах их взносов в соответствии с учредительскими документами, с физических лиц и индивидуальных предпринимателей дальнейшее взыскание становится невозможным.

Особенностью взыскание задолженности с индивидуальных предпринимателей и физических лиц является то, что они ответственны по долгам всем своим имуществом. При взыскании задол-



женности с организаций учитывается все имущество организации и вклады в уставный капитал учредителей.

Четвертым этапом взыскания задолженности налоговыми органами является – инициирование банкротства налогоплательщика. Банкротство (несостоятельность) - признанная арбитражным судом неспособность должника в полном объеме удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей. Признаками банкротства для юридического лица и гражданина являются неспособность удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам. В соответствии со ст. 3 Закона «О несостоятельности (банкротстве)» по налогам и иным обязательным платежам признаком банкротства является невозможность исполнить обязанность по уплате обязательных платежей, если они не исполнены им в течение трех месяцев с даты, когда они должны были быть исполнены.

При взыскании задолженности при ликвидации организации по инициативе собственников налоговые органы также осуществляют контроль за уплатой текущих и иных платежей. В соответствии со статьей 44 НК РФ обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами и внебюджетными фондами. Налоговым Кодексом РФ не предусмотрено прекращение обязанности налогоплательщика по уплате налогов (пеней, штрафов) в период нахождения его в стадии ликвидации. Ликвидация юридического лица считается завершенной, а юридическое лицо - прекратившим существование после внесения об этом записи в единый государственный реестр юридических лиц.

В соответствии со ст. 64 Гражданского кодекса РФ при ликвидации юридического лица требования его кредиторов удовлетворяются в следующей очередности: в первую очередь - требования граждан, перед которыми ликвидируемое юридическое лицо несет ответственность за причинение вреда жизни или здоровью; во вторую очередь - расчеты по выплатам выходных пособий и оплате труда лиц, работающих или работавших по трудовому договору, и по выплатам вознаграждений по авторским договорам; в третью очередь - расчеты по обязательным платежам в бюджет и во внебюджетные фонды; в четвертую очередь производятся расчеты с другими кредиторами.

Порядок осуществления контрольных процедур при регулировании задолженности по налогам при ликвидации организации регу-

лируется ст. 49 НК РФ. В целях осуществления данной процедуры организация обязана сообщить о намерении ликвидироваться в течение трех дней со дня принятия такого решения (ст.23 НК РФ). В соответствии со статьей 89 НК РФ налоговые органы имеют право провести выездную проверку налоговых всех налоговых обязательств за три предшествующих календарных года. При выявлении налоговых правонарушений начисляется недоимка, пени и штрафы. В итоге при проведении сверки расчетов с бюджетом выявляется наличие задолженности и переплаты по налогам, пени, налоговым санкциям. Возможен зачет переплаты в счет недоимки. Если у ликвидируемой организации есть задолженность по налогам, пеням и штрафам, то она погашается за счет имущества, находящегося на балансе организации. Если денежных средств и имущества организации недостаточно для погашения задолженности в полном объеме, то остающаяся задолженность погашается учредителями в порядке, установленном законодательством. Налоговая задолженность списывается в соответствии с Гражданским законодательством РФ.

Списание безнадежных долгов по налогам, пени и штрафам регулируется ст. 59 НК РФ. Процедура списания безнадежного долга по налогам, пени и штрафам состоит из двух взаимосвязанных процедур:

- процедура принятия решения о признании налогового долга безнадежным к взысканию и списанию;
- процедура исполнения данного решения.

В соответствии со ст. 59 НК РФ недоимка и другая задолженность, взыскание которой оказалось невозможным в силу причин экономического, социального и юридического характера, признается безнадежной.

Причинами невозможности взыскания задолженности установлены:

- ликвидация организации, если имущества не хватает для ее погашения;
- признание банкротом индивидуального предпринимателя при не достаточности имущества;
- смерть физического лица, если задолженность превышает стоимость наследуемого имущества;
- утеря налоговым органом права на взыскание при истечении срока взыскания, при наличии решения суда об утрате такого права и об отказе в восстановлении срока взыскания;

-ликвидация банков, которые не перечислили денежные средства налогоплательщиков со своих счетов.

Списание безнадежных долгов по налогам, сборам, пеням, штрафам означает, что государство в лице уполномоченных органов не может принудительно взыскивать такую задолженность, она должна быть списана с карточки расчетов с бюджетом по данному налогоплательщику.

Инициаторами процедуры списания налогового долга по федеральным, региональным и местным налогам могут быть налоговые и таможенные органы. Этапы списания безнадежных долгов отражены на рис.5.5.5.

Налоговый орган не может без доказательства статуса ликвидированной организации списать ее налоговую задолженность. Статус ликвидируемой организации налоговые органы могут получить путем проведения процедур банкротства. В соответствии с Положением «О Федеральной налоговой службе» данный исполнительный орган представляет интересы Российской Федерации в процедурах банкротства.

Взыскание налоговой задолженности с физических лиц регулируется ст. 48 НК РФ. При неисполнении требования об уплате налога налоговый орган направляет исковое заявление в судебные органы о взыскании задолженности. Налоговый орган вправе обратиться в суд общей юрисдикции с заявлением о взыскании:

1) в течение шести месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате задолженности в случае, если размер отрицательного сальдо превышает 10000 рублей;

2) не позднее 1 июля года, следующего за годом, в течение которого налоговым органом осуществлено обращение в суд с заявлением о взыскании, в случае неисполнения обязанности по требованию об уплате задолженности, на основании которого подано такое заявление, и образовании после подачи предыдущего заявления задолженности, подлежащей взысканию в соответствии с настоящим пунктом в сумме более 10000 рублей,

- либо года, на 1 января которого сумма задолженности, подлежащая взысканию в соответствии с настоящим пунктом, превысила 10 000 рублей,
- либо года, на 1 января которого истекло три года со срока исполнения требования об уплате, и сумма задолженности, подле-

жащая взысканию в соответствии с настоящим пунктом, не превысила 10000 рублей.

При положительном решении суда взыскание задолженности за счет имущества физического лица производится последовательно.

1. Налоговые органы в отношении денежных средств на счетах в банке и электронных денежных средств размещают соответствующие поручения налогового органа на перечисление суммы задолженности в реестре решений о взыскании и исполняется банком (п.6 ст. 48).

2. Служба судебных приставов в отношении наличных денежных средств ( п. 7 ст. 48).

3. Служба судебных приставов в отношении имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке.

4. Служба судебных приставов в отношении другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи, определяемого в соответствии с законодательством Российской Федерации.)

Физическое лицо вправе обратиться в налоговый орган, осуществляющий взыскание, с заявлением о сохранении заработной платы и иных доходов ежемесячно в размере прожиточного минимума. Налоговый орган информирует кредитную организацию о необходимости сохранения заработной платы и иных доходов должника-гражданина ежемесячно в размере прожиточного минимума

#### ***Вопросы для самоконтроля по главе 4***

1. Понятие недоимки. Понятие налоговой задолженности, ее классификация

2. Виды задолженности налогоплательщиков и налоговых агентов.

3. Условия выполнения обязанности по уплате налогов, сборов, пени, штрафов физическим лицом.

4. Условия выполнения обязанности по уплате налогов, сборов, пени, штрафов организацией.

5. Особенности Единого налогового платежа, его преимущества и недостатки.

6. Цель и порядок ведения Единого налогового счета.
7. Урегулирование задолженности налоговыми органами и налогоплательщиками.
8. Сверка расчетов с бюджетом: полномочия и права налоговых органов по инициированию и проведению сверки расчетов.
9. Возврат излишне взысканного или уплаченного налога, порядок его проведения.
10. Зачет излишне взысканного или уплаченного налога, порядок его проведения.
11. Порядок использования отсрочки и рассрочки платежей по налогам.
12. Порядок использования права инвестиционного налогового кредита.
13. Полномочия налоговых органов по контролю за уплатой текущих налоговых платежей.
14. Отделы налоговых инспекций, осуществляющие контроль за уплатой текущих налоговых платежей.
15. Этапы взыскания налоговой задолженности.
16. Правовые источники, регулирующие взыскание налоговой задолженности.
17. Контрольные процедуры налоговых органов при взыскании налоговой задолженности за счет денежных средств.
18. Контрольные процедуры налоговых органов при взыскании налоговой задолженности за счет иного имущества.
19. Принудительный порядок взыскания текущей налоговой задолженности.
20. Порядок принудительного взыскание налоговой задолженности за счет денежных средств и иного имущества.
21. Порядок использования мер обеспечения при контроле уплаты налогов и сборов.
22. Пени как способ обеспечения уплаты налогов и сборов. Правовое регулирование их расчета и взыскания.
23. Судебное взыскание налоговой задолженности.
24. Полномочия налоговых органов при проведении процедур банкротства.
25. Взыскание налоговой задолженности при ликвидации организаций.
26. Вопросы списания безнадежных долгов.

27. Задолженность невозможная к взысканию и порядок ее погашения и списания.

28. Налоговая и административная ответственность, связанная с стадией контроля за погашением текущей задолженности.

#### *Тесты по главе 4*

1. Взыскание налога с физического лица производится налоговым органом

- 1) на основании решения суда
- 2) в бесспорном порядке
- 3) в бесспорном порядке с участием службы судебных приставов
- 4) на основании решения руководителя налогового органа

2. Пени за неуплату или несвоевременную уплату налога с организаций могут взыскиваться

- 1) в бесспорном порядке на основе требования об уплате
- 2) только по решению суда
- 3) только по решению вышестоящего налогового органа

3. Взыскание налога с организации производится налоговым органом

- 1) на основании решения суда
- 2) в бесспорном порядке на основании требования об уплате налога
- 3) в бесспорном порядке с участием службы судебных приставов

4. Пеня за несвоевременную уплату налога исчисляется за каждый день просрочки, начиная

- 1) с последнего дня для уплаты, установленного законом
- 2) со следующего дня после наступления конечного срока уплаты налога
- 3) по истечении 10-ти дней после наступления срока уплаты налога
- 4) со дня подачи декларации

5. При приостановлении операций по счетам налогоплательщика начисление пени

- 1) приостанавливается в любом случае
- 2) не приостанавливается
- 3) приостанавливается по решению вышестоящего налогового органа

6.Изменение сроков исполнения обязанностей по уплате налогов может быть обеспечено

- 1)залогом и штрафом
- 2)залогом и поручительством
- 3)штрафом
- 4)арестом имущества

7.Предприятие несвоевременно оплатило налоговый платеж. Налоговый орган вправе начислить

- 1)штраф в размере 20 % от суммы неуплаченного налога
- 2)ничего не начисляет
- 3)пени со следующего числа, установленного для уплаты налога

8.Недоимка – это

- 1) задолженность по налоговым санкциям
- 2) текущая задолженность по налогу
- 3) задолженность по налогу, пени и налоговым санкциям
- 4) текущая задолженность по налогам и задолженность по налогам, выявленная в процессе проверок

9.Процесс взыскания налоговой задолженности начинается

- 1)с принятия решения о взыскании за счет денежных средств
- 2)с выставления требования об уплате налога
- 3)с принятия решения о взыскании за счет денежных средств

10.Служба судебных приставов

- 1) не принимает участие в процессе взыскания налоговой задолженности
- 2) принимает участие при взыскании за счет денежных средств
- 3) принимает участие при взыскании за счет иного имущества
- 4)принимает участие при взыскании за счет денежных средств и за счет иного имущества

11.Коммерческий банк

- 1) не участвует в процессе взыскания налоговой задолженности
- 2) участвует в процессе взыскания налоговой задолженности только при приостановлении операции по счетам
- 3) участвует в процессе взыскания налоговой задолженности только при списании денежных средств со счетов

4) участвует в процессе взыскания налоговой задолженности при списании денежных средств со счетов и при приостановлении операции по счетам



## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Государственный финансовый контроль в налоговой сфере имеет важное значение для формирования и исполнения доходов бюджетов бюджетной системы России. Его организация и правовое регулирование претерпевает изменения и развитие. Знания в области правового регулирования налогового контроля необходимы как со стороны государственных служащих, так и со стороны плательщиков налогов и сборов.

Правильность понимания роли субъектов контроля в данной сфере, а также стадий, методов и форм контроля, применяемых ими, ответственности объектов контроля за нарушение налогового законодательства поможет сориентироваться в сложных взаимоотношениях между государством в лице контрольных органов и объектам контроля.

Применение полученной информации и знаний в области организации и проведении налогового контроля позволит защитить интересы участников.

Учебное пособие сформировано с учетом данных аспектов.

## КЛЮЧИ К ТЕСТАМ:

**Глава 1:** 1-1); 2-2); 3-3); 4-1); 5-1); 6-1); 7-3); 8-2); 9-3); 10-1); 1-4); 12-2); 13-1); 14-3).

**Глава 2:** 2); 2-1); 3- 2); 4-3); 5-2); 6-2); 7- 2); 8- 3); 9-3); 10-1); 11-3); 12-4); 13-1); 14-2); 15-2).

**Глава 3:** 1-2); 2-4); 3-2); 4-4); 5-4); 6-1); 7-1); 8-3); 9-1); 10-2); 11-3); 12-4); 13-2); 14-3); 15-2); 16-3); 17-3); 18-1); 19-3); 20-1).

**Глава 4:** 1-1); 2-1); 3-2); 4-2); 5-1); 6- 2); 7- 3); 8- 4); 9-2); 10-2); 11- 4).

## ЛИТЕРАТУРА

1. «Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 30.11.1994 №51-ФЗ (ред. от 16.04.2022).
2. «Бюджетный кодекс Российской Федерации» от 31.07.1998 №145-ФЗ (ред. от 28.12.2022).
- 3.«Налоговый Кодекс Российской Федерации» (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 18.03.2023 г.).
4. "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" от 08.08.2001 N 129-ФЗ (ред. от 28.12.2022).
5. "Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях" от 30.12.2001 N 195-ФЗ (ред. от 18.03.2023).
6. "Уголовный кодекс Российской Федерации" от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 18.03.2023).
7. "О налоговых органах Российской Федерации" Закон РФ от 21.03.1991 N 943-1 (ред. от 28.12.2022).
8. "О Следственном комитете Российской Федерации" от 28.12.2010 N 403-ФЗ (ред. от 29.12.2022).
9. "Об оперативно-розыскной деятельности" от 12.08.1995 N 144-ФЗ (ред. от 28.12.2022 ).
10. "О функционировании единой государственной автоматизированной информационной системы учета объема производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции" Постановлением Правительства РФ от 29 декабря 2015 г. N 1459.
11. "Об утверждении Положения о национальной системе прослеживаемости товаров" Постановление Правительства РФ от 01.07.2021 N 1108.
12. «Об утверждении Положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы» Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 9 августа 2005 г. N 101н.
13. "Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы» Приказ Минфина России от 17 июля 2014 г. № 61н.
14. "Об утверждении Административного регламента предоставления Федеральной налоговой службой государственной услуги по государственной регистрации юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств" Приказ ФНС России от 13.01.2020 N ММВ-7-14/12@ (ред. от 17.08.2021).

15. "Об утверждении порядка постановки на учет и снятия с учета в налоговых органах российских организаций, граждан Российской Федерации, не являющихся индивидуальными предпринимателями, индивидуальных предпринимателей" Приказ Минфина России от 29.12.2020 N 329н (ред. от 01.09.2022).
16. "Об утверждении форм и форматов документов, используемых при постановке на учет и снятии с учета российских организаций и физических лиц, в том числе индивидуальных предпринимателей, в налоговых органах, а также порядка заполнения форм документов и порядка направления налоговым органом организации или физическому лицу, в том числе индивидуальному предпринимателю, свидетельства о постановке на учет в налоговом органе и (или) уведомления о постановке на учет в налоговом органе (уведомления о снятии с учета в налоговом органе) в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи" Приказ ФНС России от 11.08.2011 N ЯК-7-6/488@ (ред. от 29.09.2022).
17. "Об утверждении Особенности учета в налоговых органах иностранных организаций, не являющихся инвесторами по соглашению о разделе продукции или операторами такого соглашения, и о... Приказ Минфина России от 28.12.2018 N 293н (ред. от 31.07.2020).
18. "Об утверждении Методических рекомендаций по организации электронного документооборота между налоговыми органами и налогоплательщиками при информационном обслуживании и информировании налогоплательщиков в электронной форме" Приказ Федеральной налоговой службы от 29 декабря 2022 г. N ЕД-7-19/1295@.
19. "Об утверждении Регламента взаимодействия территориальных органов ФНС России и ФКУ "Налог-Сервис« ФНС России при реализации функций по обработке налоговых документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, сборов и проведения мероприятий в отношении взаимозависимых лиц и контролируемых сделок, представляемых налогоплательщиками (их представителями) в территориальные органы ФНС России на бумажных носителях" Приказ ФНС России от 25.02.2016 N ММВ-7-6/97@ (ред. от 26.12.2016).
20. "О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок" Письмо ФНС России от 16.07.2013 N АС-4-2/12705 (ред. от 13.02.2020).
21. "Рекомендации о порядке организации работы налоговых органов" Письмо ФНС России от 07.08.2013 N СА-4-9/14460.

22. "Об утверждении Административного регламента Федеральной налоговой службы по предоставлению государственной услуги по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов о действующих налогах, сборах и страховых взносах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов, сборов и страховых взносов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также по приему налоговых деклараций (расчетов)" Приказ ФНС России от 08.07.2019 N ММВ-7-19/343@.

23. "Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, требований к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации)" Приказ ФНС России от 07.11.2018 N ММВ-7-2/628@.

24. "Об утверждении Порядка направления и получения документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, а также представления документов по требованию налогового органа в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи" и иные» Приказ ФНС России от 16.07.2020 N ЕД-7-2/448@ (ред. от 07.09.2021).

25. «О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок» Письмо Министерства Финансов РФ Федеральной налоговой службы РФ от 25 июля 2013 г. N АС-4-2/13622.

26. «Об утверждении положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке» Приказ Минфина РФ и МНС РФ от 10 марта 1999 г. №№ 20н, ГБ-3-04/39.
27. «О едином налоговом счёте» ФНС России издало письмо от 18 октября 2022 г. № КВ-4-1/13949@.
28. «О направлении типовых (рекомендуемых) формы заявления о представлении на бумажном носителе акта сверки принадлежности сумм денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа, либо сумм денежных средств, перечисленных не в качестве единого налогового платежа и формы акта сверки принадлежности сумм денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа, либо сумм денежных средств, перечисленных не в качестве единого налогового платежа» Письмо ФНС России от 29.12.2022 N АБ-4-19/17879.
29. "Об утверждении порядка и сроков представления налоговым органом, уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, уполномоченному органу Федерального казначейства информации о принадлежности сумм денежных средств, определенной в соответствии с пунктами 8 - 10 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации, детализированной по каждому налогу, авансовым платежам по налогам, сбору, страховому взносу, пеням, штрафам, процентам" Приказ Минфина России от 27.12.2022 N 195н .
30. "Об утверждении порядка работы налоговых органов с невыясненными платежами" Приказ ФНС России от 25.07.2017 N ММВ-7-22/579@.
31. "Об утверждении Порядка предоставления налоговыми органами отсрочки, рассрочки по уплате задолженности по налогам, сборам и страховым взносам в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации и (или) налогов, сборов, страховых взносов, срок уплаты которых не наступил, инвестиционного налогового кредита" Приказ Федеральной налоговой службы от 30.11.2022 № ЕД-7-8/1134@.
32. Соглашения о взаимодействии между СК и ФНС РФ от 13 февраля 2012 года № 101-162-12/ММВ-27-2/3.

*Учебное издание*

**Орлова Марина Евгеньевна  
Лизунова Елена Николаевна**

## **ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ**

Учебное пособие

Подписано в печать 28.03.2023.

Бумага офсетная. Печать цифровая.

Формат 60x84 1/16. Гарнитура «Times New Roman».

Усл. печ. л. 12,5. Тираж 100 экз. Заказ 110.

Отпечатано в типографии «Orange Key»  
420015, г. Казань, ул. Галактионова, д.14.

Тел. +7 (843) 238-24-49