МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дагестанский государственный университет

Экономический факультет

Кафедра «Финансы и кредит»

Б.Х.АЛИЕВ, Р.Г.СОМОЕВ, З.К.ДЖАФАРОВА

ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

Учебное пособие

Махачкала - 2019

ББК 65.261.4
УДК 336.2
О 75

Б.Х.Алиев, Р.Г.Сомоев, З.К.Джафарова. Основы налогового администрирования: Учебное пособие. - Махачкала: ФОРМАТ, 2019. – 418 с.

В учебном пособии рассматриваются вопросы налогового администрирования, которые становятся важными элементами формирования и развития рыночных институтов в Российской Федерации. В работе дана краткая характеристика принципов, форм и методов налогового администрирования, его задач и функций в условиях цифровизации экономики. Ключевым элементом налогового администрирования является налоговый контроль, в этой связи особое внимание в работе уделено деятельности Федеральной налоговой службы России и её территориальных органов, в том числе по проведению камеральных и выездных налоговых проверок, организации их взаимодействия с другими государственными (муниципальными) органами Российской Федерации.

Книга рекомендуется в качестве учебного пособия для бакалавров и магистров экономических вузов и факультетов, работников налоговых органов и широкого круга деловых людей.

Рецензенты:

Панскова В.Г., д.э.н., проф. кафедры «Налоги и налогообложение» Финансового университета при Правительстве РФ;
Артеменко Д.А., д.э.н., проф., зав. кафедрой «Государственные, муниципальные финансы и финансовый инжиниринг» Южного федерального университета.

DOI:

ISBN 978-5-907249-10-3

© Коллектив авторов, 2019.
© Оформление. ИП Тагиев Р.Х., 2019.

ОГЛАВЛЕНИЕ

	С.
Предисловие…….....	6
ГЛАВА 1. НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ КАК ОСОБЫЙ ВИД ГОСУДАРСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ……..	8
1.1. Теоретические основы налогового администрирования…...	8
1.2. Принципы, формы и методы налогового администрирования……...	13
1.3. Задачи и функции налогового администрирования……...	15
1.4. Нормативно-правовое обеспечение налогового администрирования……...	34
1.5. Органы налогового администрирования в РФ……..	35
ГЛАВА 2. ФУНКЦИОНАЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ……...	43
2.1. Федеральная налоговая служба РФ: полномочия и организация деятельности……	43
2.2. Управления ФНС России по субъектам РФ……	53
2.3. Инспекция ФНС России как основное звено системы налоговых органов……	62
2.4. Функциональная характеристика межрегиональных инспекций ФНС России……	74
ГЛАВА 3. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ. НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИХ СОВЕРШЕНИЕ…….	96
3.1. Права и обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов, страховых взносов)……..	96
3.2. Крупнейшие налогоплательщики как особые субъекты налогового администрирования……...	113
3.3. Обязанности банков по открытию (закрытию) счетов налогоплательщикам…….	119
3.4. Налоговые правонарушения и общие условия привлечения к ответственности за их совершение……...	125
3.5. Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение…….	131
3.6. Административная ответственность за налоговые правонарушения……	143
3.7. Уголовная ответственность за нарушения в сфере налогообложения……...	150

ГЛАВА 4. ОРГАНИЗАЦИЯ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ С ДРУГИМИ СУБЪЕКТАМИ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ…….. 158
4.1. Нормативно-правовая база и информационная основа взаимодействия налоговых органов…… 158
4.2. Взаимодействие подразделений внутри налоговой инспекции……... 162
4.3. Делопроизводство в налоговых инспекциях…….. 164
4.4. Взаимодействие налоговых органов по «вертикали» и по «горизонтали»…… 166
4.5. Взаимодействие налоговых органов с другими государственными органами…… 168
4.6. Взаимодействие налоговых органов с органами власти субъектов РФ и органами местного самоуправления…….. 195
ГЛАВА 5. РАБОТА НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ ПО УЧЕТУ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ И УЧЕТУ ПОСТУПЛЕНИЙ В БЮДЖЕТ…… 203
5.1. Общая характеристика работы налоговых органов по государственной регистрации и учету налогоплательщиков……. 203
5.2. Учет налогоплательщиков – юридических лиц…….. 210
5.3. Учет налогоплательщиков – физических лиц и индивидуальных предпринимателей……... 219
5.4. Обязанности организаций и должностных лиц по передаче в налоговые органы информации, связанной с учетом налогоплательщиков……. 225
5.5. Организация работы налоговой инспекции по учету налоговых поступлений в бюджет……... 230
5.6. Зачет или возврат излишне уплаченных сумм налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафа. Порядок начисления и размер пени…… 251
ГЛАВА 6. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМЕ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ…….. 258
6.1. Причины уклонения от уплаты налогов и сборов…….. 258
6.2. Сущность, этапы и значение налогового контроля……... 261
6.3. Характеристика камеральной налоговой проверки……... 271
6.4. Выездные налоговые проверки: система планирования, методы проведения, порядок оформления результатов…… 279
6.5. Налоговый контроль в форме налогового мониторинга…... 302

6.6. Автоматизированная информационная система «Налог - 3» и её значение в налоговом администрировании…… 308
ГЛАВА 7. РАБОТА НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ ПО ПРИНУДИТЕЛЬНОМУ ВЗЫСКАНИЮ НАЛОГОВОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ…….. 317
7.1. Процедура принудительного взыскания задолженности по налогам, пени и налоговым санкциям……. 317
7.2. Взыскание налога или сбора за счет имущества налогоплательщика……... 328
7.3. Приостановление операций по счетам в банках, а также переводов электронных денежных средств организаций и индивидуальных предпринимателей……... 334
7.4. Банкротство недоимщика и списание безнадежной задолженности……... 339
7.5. Изменение срока уплаты налога, сбора, страховых взносов, пени и штрафа…… 345
ГЛАВА 8. ОРГАНИЗАЦИЯ ПРАВОВОЙ И ОПЕРАТИВНОЙ РАБОТЫ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ……... 360
8.1. Организация правовой работы налоговых органов……... 360
8.2. Общая характеристика оперативной работы налоговых органов…… 368
8.3. Контроль за соблюдением законодательства о применении ККТ в денежных расчетах с населением и расчетов с использованием платежных карт……. 371
ГЛАВА 9. СИСТЕМА НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ КАК МЕХАНИЗМ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ УГРОЗАМ И РИСКАМ НАЛОГОВОЙ БЕЗОПАСНОСТИ…….. 380
9.1. Международное налоговое сотрудничество в системе налогового администрирования в целях налоговой безопасности…….. 380
9.2. Противодействие международному уклонению от налогообложения и информационное взаимодействие между государствами…… 392
9.3. Деятельность ФНС России по обеспечению налоговой безопасности…….. 402
Литература…….. 407
Приложение 1……. 414

ПРЕДИСЛОВИЕ

Экономическое содержание налогов выражается взаимоотношениями государства, с одной стороны, хозяйствующих субъектов и граждан, с другой стороны, по поводу формирования общественных фондов денежных средств. Налогообложение как принудительное изъятие части ВВП (по данным Международного валютного фонда в Российской Федерации в 2018 г. – 35,64%) в централизованные денежные фонды предполагает жесткий учет и контроль со стороны государства. (47).

Сама природа налогообложения как столкновение разнонаправленных интересов участников налоговых отношений – государства и налогоплательщиков - предполагает администрирование этих отношений. Создав налоговую систему, каждое государство использует ее в целях укрепления своей финансовой базы. Инструментом формирования налоговой системы служит налоговая политика, реализация которой обеспечивает налоговое администрирование.

Налоговое администрирование является частью государственного администрирования. Другими словами, налоговое администрирование является способом государственного управления в сфере налогообложения и помогает реализовывать налоговую политику государства, механизм которого направлен на надежное обеспечение налоговых поступлений в бюджет, не обременяя налогоплательщиков.

В «Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов» меры в области налогового администрирования и налогового контроля сгруппированы в следующие три позиции:

- интеграция оперативного контроля в систему налогового контроля;
- развитие системы налогового мониторинга;
- внедрение механизма добровольной уплаты юридическими лицами авансовых платежей по налогам и сборам на единый код бюджетной классификации.

В документе отмечается: «Сегодня российский бизнес, следуя общемировым тенденциям, всё более мигрирует в онлайн-среду, его модели хозяйствования заметно усложняются, развиваются неденежные методы расчетов, когда выгодоприобретатель не является владельцем основных средств, при этом жизненный цикл организаций и

товаров сокращается, и в такой ситуации бизнес имеет свойство оперативно трансформировать свою кооперацию.

В таких условиях существующая система налогового администрирования с его набором форм и методов:

✓ не позволяет осуществлять эффективный контроль – камеральные и выездные налоговые проверки проводятся только по истечении налогового периода на основе уже сформированной налоговой декларации, периодичность и глубина таких проверок ограничена;

✓ несет дополнительную нагрузку на бизнес – при отсутствии автоматизации порождает обязанности у налогоплательщика, которые растянуты по времени (например, получение документов и разъяснений за предшествующие 3 года).

Таким образом, резерв роста эффективности налогового контроля в современных условиях ограничен, и он уже не способен оперативно реагировать на постоянно меняющиеся модели кооперации налогоплательщиков» (47).

Можно заключить, что формирование качественного механизма налогового администрирования в Российской Федерации на современном этапе социально-экономического развития имеет весьма важное значение, поскольку наша страна столкнулась с новыми вызовами, связанными с введением западными странами санкций, усилением военной – политической напряженности в мире, возникновением крупных природных катастроф и ухудшением экологической ситуации, снижением реальных доходов населения и др., что, безусловно, требует существенного увеличения бюджетных расходов, соответственно и налоговых поступлений в бюджетную систему РФ.

ГЛАВА 1. НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ КАК ОСОБЫЙ ВИД ГОСУДАРСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

1.1. Теоретические основы налогового администрирования

До XX века экономическая литература отождествляла понятия «управление налоговой системой» и «налоговое администрирование». Более того, под налоговым администрированием понимался в основном налоговый контроль. Впервые термин «налоговое администрирование» был использован в Федеральном законе от 27.07.2006 № 137-ФЗ (ред. от 29.11.2010) «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования».

Управление налоговой системой в широком понимании можно рассматривать как деятельность государства по управлению каждым из четырех элементов, входящих в понятие налоговой системы.

Рисунок 1 - Основные элементы налоговой системы

В отношении первого элемента – это законодательное установление компетенций, принципов, процедур, форм и методов организа-

ции и деятельности уполномоченных органов власти в налоговой сфере.

В отношении второго элемента (совокупность налогов) – это законодательное установление перечня налогов, сборов и страховых взносов, порядка их исчисления и уплаты (табл. 1).

Таблица 1

Налоговая система Российской Федерации

Группы налогов	Виды налогов
Федеральные налоги и сборы	Налог на добавленную стоимость (гл. 21 НК РФ); Акцизы (гл. 22 НК РФ); Налог на доходы физических лиц (гл. 23 НК РФ); Налог на прибыль организаций (гл. 25 НК РФ); Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов (гл. 25.1 НК РФ); Водный налог (гл. 25.2 НК РФ); Государственная пошлина (гл. 25.3 НК РФ); Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья (гл. 25.4 НК РФ); Налог на добычу полезных ископаемых (гл. 26 НК РФ).
Региональные налоги	Транспортный налог (гл. 28 НК РФ); Налог на игорный бизнес (гл. 29 НК РФ); Налог на имущество организаций (гл. 30 НК РФ).
Местные налоги и сборы	Земельный налог (гл. 31 НК РФ); Налог на имущество физических лиц (гл. 32 НК РФ); Торговый сбор (гл. 33 НК РФ).
Специальные налоговые режимы	Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) (гл. 26.1 НК РФ); Упрощенная система налогообложения (гл. 26.2 НК РФ); Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (гл. 26.3 НК РФ); Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (гл. 26.4 НК РФ); Патентная система налогообложения (гл. 26.5 НК РФ). Налог на профессиональный доход (введен в качестве эксперимента с 2019 г. в г. Москве, Московской и Калужской областях, Республике Татарстан)
Страховые взносы в РФ	Страховые взносы (гл. 34 НК РФ)

Источник: Составлена авторами по: Налоговый кодекс РФ. – М.: Юристъ, 2019.

Относительно третьего элемента – это определение функций и задач налоговых органов, обеспечивающих контроль и привлечение к ответственности лиц, нарушающих налоговое законодательство.

И четвертый элемент – это функции, обязанности и права плательщиков налогов и сборов.

Некоторые экономисты определяют налоговое администрирование как деятельность налоговых органов по осуществлению контроля, за соблюдением налогового законодательства в РФ, т.е. по сути, в это понятие вкладывают содержание термина «налоговый контроль». Так, например, Н.А. Дорофеева определяет налоговое администрирование, как «динамически развивающуюся систему управления налоговыми отношениями, координирующую деятельность налоговых органов в условиях рыночной экономики». (57, с.235). Профессор О.А. Миронова считает, что налоговое администрирование – это «система управления налоговыми отношениями, координирующая деятельность налоговых органов в условиях рыночной экономики». (71, с.33).

Мы придерживаемся мнения профессора Гончаренко Л.Н., которая утверждает, что содержание налогового администрирования шире, чем налоговый контроль, но при этом оно является органической частью управления налоговой системой. (54, с.17). Помимо контроля в составные части налогового администрирования включаются налоговое планирование, регулирование, консультирование, налоговый учет и осуществление аналитической работы в налоговых органах.

Таким образом, налоговое администрирование можно определить как систему государственного управления налоговым процессом с целью выстраивания определенных отношений между государством, в лице налоговых органов, и налогоплательщиками с целью повышения эффективности функционирования налоговой системы.

Из этого определения следует, что: предметом налогового администрирования является налоговое производство; объектом – процесс управления налоговым производством, субъектом – налоговые администрации. В связи с перечисленными определениями складываются и задачи налогового администрирования.

Основная задача налогового администрирования – регулирование экономических процессов и правовых взаимоотношений в сфере налогов и сборов с целью достижения оптимального соотношения фискальной и распределительной функций налогов в налоговой системе страны при условии минимальных затрат на его осуществление.

Налоговое администрирование включает в себя административные органы государства по контролю над уплатой налогов. С другой

стороны, налоговые органы контролируют поведение налогоплательщиков и налоговых агентов при исчислении и уплате налогов, пользуясь правами, учитывая обязанности и права налогоплательщиков. Таким образом, содержание налогового администрирования состоит в том, что оно использует все элементы налоговой системы, являясь внутренним фактором ее развития.

Содержание налогового администрирования составляет деятельность уполномоченных органов управления в налоговой сфере, направленную на исполнение налогового законодательства, обеспечивающую эффективность функционирования налоговой системы и включающую:

1) контроль соблюдения налогового законодательства налогоплательщиками (плательщиками сборов) – центральный элемент налогового администрирования;

2) контроль за реализацией и исполнения налогового законодательства налоговыми органами, который включает в себя внутриведомственный контроль и налоговый аудит как формы досудебного разрешения налоговых споров налогоплательщиков с налоговыми органами;

3) организационное, методическое и аналитическое обеспечение контрольной деятельности. Сюда входят:

– определение структуры и функциональных обязанностей (иерархия) различных уровней налоговых органов;

– разработка форм и содержания отчетности налогоплательщиков по налоговым платежам;

– процедуры представления, обработки и проверки налоговой отчетности налогоплательщиков;

– порядок регулирования уплаты налоговых платежей (предоставление отсрочек и рассрочек) и применения налоговых санкций;

– планирование и прогнозирование налоговых платежей;

4) анализ поступлений налоговых платежей в бюджетную систему страны;

5) оперативное реагирование на различные изменения в сфере налогов и сборов;

6) совершенствование действующих норм налогового законодательства, применяемых методов контроля.

Важнейшими условиями повышения качества налогового администрирования выступают:

– совершенствование организационной структуры налоговых органов, укрепление их материально-технической базы;

– использование новых технологий контрольной работы;

– изменение концепции взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков;

– совершенствование методов взаимодействия и координации налоговых органов с другими органами налогового администрирования.

Термин «налоговое администрирование» с экономической точки зрения раскрывается с двух сторон. Во-первых, это система органов управления в налоговой сфере. Во-вторых, это совокупность норм и правил, регламентирующих налоговые действия и конкретную налоговую технику, а также определяющих меры ответственности за нарушение налогового законодательства. Таким образом, налоговое администрирование фактически означает управление налоговой системой, является процессом управления налоговым производством, реализуемый налоговыми и иными органами, обладающими определенными властным полномочиями в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов. Следовательно, к признакам налогового администрирования как научного понятия относятся: предмет (налоговое производство); субъект (налоговые администрации); объект (процесс управления налоговым производством).

Механизм налогового администрирования состоит из свода законодательных, подзаконных и инструктивных правил поведения каждого участника налоговых правоотношений.

Налоговое администрирование – это особая сфера деятельности государства, перед которой стоят следующие задачи:

1) прогнозирование объемов налоговых поступлений на среднесрочную перспективу;

2) разработка новых концепций в сфере налогового производства, способствующих развитию бизнеса без ущерба для государственных социальных программ;

3) контроль за соблюдением налогового законодательства, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджет налогов и сборов.

Цель налогового администрирования – обеспечение наиболее эффективного функционирования налогового производства при помощи налогового механизма и системы налоговых органов.

Таким образом, налоговое администрирование можно определить как управленческую деятельность государства, муниципальных и иных властных органов по налоговому планированию, формированию и совершенствованию налоговой системы, контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах, прав и обязанностей участников налоговых правоотношений, учету и анализу в налоговой сфере.

На современном этапе усиливается значение налогового администрирования как вида государственной деятельности. Для налогоплательщиков стали открытыми и прозрачными цели, задачи, отчеты о деятельности ФНС РФ, увеличены электронные услуги для налогоплательщиков, внедрена система АИС «Налог – 3» с единой налоговой базой по всей РФ.

1.2. Принципы, формы и методы налогового администрирования

Для проведения эффективной финансово-экономической политики государству необходимо иметь систему налогового администрирования, механизм которой надежно обеспечивал бы налоговые поступления в бюджеты всех уровней и в государственные внебюджетные фонды.

Эффективность системы налогового администрирования определяется основными принципами, на которых она базируется. К принципам налогового администрирования относят:

1) единство системы налогового администрирования. Элементы налогового администрирования, порядок их применения должны быть едиными для всех звеньев хозяйственной системы общества и на всех территориях страны. Не допускается использование собственных методов налогового администрирования в отдельных регионах;

2) ясность системы налогового администрирования для налогоплательщиков. Излишнее усложнение администрирования приводит к снижению уровня взаимопониманий между должностными лицами налоговых органов и налогоплательщиками и, как следствие, делает налоговое администрирование менее эффективным;

3) прозрачность системы администрирования налогов. Налоговая система должна служить на благо общества. Поэтому действия

государства в рамках налогового администрирования должны подвергаться периодическому контролю и быть известны обществу;

4) экономичность налогового администрирования. Затраты государства по содержанию налогового аппарата должны быть как можно меньше в сравнении с суммами уплачиваемых налогов;

5) гибкость системы. Возможность быстро реагировать на макроэкономические перемены в стране;

6) комплексность применения методов налогового администрирования. Только применение всех способов администрирования налогов позволяет эффективно контролировать исчисление и уплату налогов;

7) стабильность системы. Изменения в налоговом администрировании должны происходить только в необходимых случаях. Частая модернизация системы налогового администрирования приводит к хаосу в налоговых правоотношениях, который наблюдается как в отношениях между налогоплательщиками, так и непосредственно между звеньями налоговых органов.

Процесс налогового администрирования реализуется в различных формах, к которым можно отнести:

1) учет налогоплательщиков и объектов, подлежащих налогообложению, и т.п.

2) налоговый контроль, который осуществляется в основном в виде камеральных и выездных налоговых проверок;

3) налоговое стимулирование в виде применения различных видов налоговых льгот, возврата и зачета сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов;

4) налоговое воздействие в виде привлечения к ответственности лиц, нарушающих налоговое законодательство.

В ходе осуществления налогового администрирования государственные органы используют различные методы налогового администрирования, которые позволяют государству реализовывать функции налогового администрирования. Методы взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков могут быть достаточно разнообразными, но укрупнено можно выделить три основных типа – методы стимулирования, регулирования и принуждения.

Стимулирующие методы обеспечивают и стимулируют правомерную деятельность налогоплательщика по исполнению налоговых обязательств: налоговые льготы, изменение сроков уплаты налогов, договора поручительства, залог имущества, налоговые вычеты и т.д.

В рамках методов регулирования осуществляются налоговый учет, выездные и камеральные налоговые проверки и т.д. Данные методы направлены на предупреждение и пресечение неправомерной деятельности налогоплательщика.

Методы административного принуждения применяются исключительно к налогоплательщикам, нарушающим законодательство о налогах и сборах. К таким методам относятся: штрафы, пени, арест имущества налогоплательщика, приостановление операций по его счетам и т. п.

1.3. Задачи и функции налогового администрирования

Налоговое администрирование как любая экономическая категория обладает рядом функциональных особенностей. Через функции налогового администрирования налоговые органы осуществляют воздействие на налоговые отношения с другими субъектами этих отношений и тем самым создают условия для предотвращения возможных угроз налоговой безопасности и снижения потенциально возможных налоговых рисков.

Каждая функция налогового администрирования означает широкое осуществление задач, попадающих в поле воздействия функции; в ее арсенале есть достаточно широкий набор инструментов, способствующий решению задач по созданию благоприятных условий для обеспечения налоговой безопасности. Рассмотрим эти инструменты.

Налоговое планирование – особый элемент системы выработки и принятия решений. Под налоговым планированием понимается для хозяйствующего субъекта оптимизация налоговых обязательств, а для государства - максимизация поступлений в казну.

Рисунок 2 - Функции налогового администрирования

Цель налогового планирования — обеспечить потребности бюджета и оптимизировать налоговое регулирование и контроль. Задачи налогового планирования: обеспечить качественные и количественные параметры заданий по формированию доходной части бюджета, оценить налоговый потенциал региона, утвердить бюджет по налогам, разработать контрольные задания по пополнению бюджетов различных уровней, определить долевое распределение налоговых ставок.

Налоговое планирование — составная часть налогового процесса, представляющая собой деятельность органов государственной власти, местного самоуправления и налогоплательщиков налогов по определению на заданный временной период, экономически обоснованного поступления налогов в соответствующий бюджет, а также объема налогов, подлежащих уплате конкретный плательщиком налогов. (96, с.332).

В системе налогового администрирования налоговое планирование в целом обусловлено необходимостью формирования налоговых доходов бюджета на каждый предстоящий период и на стратегическую перспективу.

Налоговое планирование регулируется не только налоговым, но и бюджетным законодательством, конкретные области планирования и прогнозирования законодательно закреплены за налоговой сферой еще в 1995 г. Федеральным законом «О государственном прогнозировании и программах социально-экономического развития Российской Федерации» № 115-ФЗ и поддерживаются в настоящее время действующими федеральными законами, в том числе Федеральным законом от 28.06.2014 № 172-ФЗ «О стратегическом планировании в Российской Федерации».

Области планирования и прогнозирования в налоговой сфере предусматривают долгосрочное, среднесрочное и краткосрочное государственное планирование, и прогнозирование. При планировании налоговых поступлений в бюджеты бюджетной системы страны включается ряд показателей, среди которых анализ и определение налоговых баз в разрезе отдельных налогов и сборов; динамика поступления налогов и сборов за ряд предшествующих плановому периоду лет; расчет уровней собираемости налогов и сборов; определение объемов выпадающих доходов; анализ и оценка задолженности по налоговым платежам; оценка результатов изменения налогового законодательства и др.

Налоговое планирование, обусловленное направлениями и задачами государственной налоговой политики по формированию налоговых планов (бюджетов) на предстоящий финансовый год и на перспективу, осуществляется на государственном, региональном и местном уровнях. Область прогнозов налоговых доходов формируется с разными временными интервалами на долгосрочную, среднесрочную и краткосрочную перспективу: долгосрочные прогнозы разрабатываются, как правило, раз в пять лет и на десятилетний период; среднесрочные прогнозы на период от трех до пяти лет с обязательным внесением ежегодных корректировок; краткосрочные прогнозы устанавливаются с горизонтом планирования в один год.

Инструментами планирования и прогнозирования, используемыми для обеспечения налоговой безопасности, следует считать: оценку налогового потенциала по уровням бюджетной системы и постоянный ее мониторинг; планирование объема налоговых поступлений в бюджеты всех уровней на основе проводимой аналитической работы налоговых органов, предусматривающей анализ и оценку налоговых баз по администрируемым налогам и сборам, выявление налоговых рисков, связанных с потерей налоговой базы под влиянием разных факторов; планирование мероприятий (направленных на сохранение совокупной налоговой базы) по результатам оценки: собираемости администрируемых налогов и сборов; объемов выпадающих доходов; а также задолженности (недоимки) по видам налогов, категориям налогоплательщиков, отраслям и отдельным территориям; уточнение краткосрочных плановых заданий по налоговым поступлениям в бюджеты всех уровней, необходимое для решения главной фискальной задачи — обеспечения налоговыми доходами бюджета государства, его регионов и муниципальных образований; и др.

Существенный арсенал методов планирования включают все временные горизонты: текущего, оперативного и перспективного планирования.

Текущее планирование (оперативное и краткосрочное) в системе налогового администрирования позволяет решать более конкретные задачи:

- определение налоговой базы по видам налогов и сборов;
- расчет объемов доходов и определение уровней собираемости конкретных налогов и сборов;
- оценка состояния налоговой задолженности (недоимки) по видам налогов, субъектам – налогоплательщикам, отраслям, регионам.

В настоящее время налоговые администрации применяют *прогрессивные методы* планирования и прогнозирования структуры налогового потенциала, а также способы расчета и разложения совокупной налоговой нагрузки по индивидуальным плательщикам, предприятиям, отраслям и территориям. Наибольшее распространение в практике налогового планирование получили трендовый и экспертный методы.

Метод тренда или экстраполяции (продолжения в будущем тех тенденций, которые сложились в прошлом), основывается на информации о поступлении конкретных налогов и сборов за определенный предыдущий период, об объемах выпадающих доходов, о состоянии задолженности по налоговым платежам, тенденций развития налогооблагаемой базы, структуры налогоплательщиков и т. д.

Экспертный метод разработки прогнозных оценок используется для расчетов возможного поступления конкретных налогов и сборов. Экспертным методом определяют налоговые базы по каждому налогу и сбору, проводят мониторинг динамики их поступления за несколько периодов, проводят расчеты уровней собираемости налогов и сборов, объемов выпадающих доходов, оценивают состояние задолженности по налоговым платежам.

Исходной составляющей налогового планирования является определение налоговой базы для каждого вида налога на федеральном уровне и в региональном разрезе. Региональное налоговое планирование, в свою очередь, основано на результатах анализа исполнения текущих налоговых обязательств и прогноза макроэкономической ситуации в регионах.

Большое значение в планировании имеет достоверная оценка поступлений налогов до конца текущего периода (месяца, квартала, полугодия, года), которая проводится на основе сопоставимости фактических данных.

Краткосрочное планирование осуществляется на очередной календарный год исходя из параметров социально-экономического развития страны и субъектов РФ. Результаты прогнозов сопоставляются со статистическими и оперативными данными в ретроспективе, что позволяет отбирать наиболее вероятные сценарии на будущее.

Для оценки и прогноза налоговых поступлений отдельных территорий проводят всесторонний и многофакторный анализ данных о налоговой базе, поступления в бюджетную систему, а также анализ тенденций социально-экономического развития. Совокупность пока-

зателей для такого анализа берется из статистических данных, среди которых отдельно следует отметить ежегодно формируемый в собственной информационной системе (ПАК «Аналитика») ФНС России для каждого субъекта РФ документ «Налоговый паспорт субъекта РФ», содержащий многоаспектную налоговую информацию.

Таким образом, налоговое планирование обеспечивает: оценку налогового потенциала; прогнозирование объемов налоговых поступлений; утверждение бюджета по налогам; определение долевого распределения ставок и льгот.

Проблема прозрачности и обмена информацией, как уже было отмечено ранее, важна на всех уровнях налогового администрирования. Налоговое мошенничество и уклонение от уплаты налогов со стороны отдельных налогоплательщиков ведет к искажению учетной и статистической информации, ситуации на внутреннем и внешних рынках, переложению налоговой нагрузки на законопослушных налогоплательщиков. Искажение информации, используемой налоговыми органами для формирования собственной отчетности, может повлиять на оценку налогового потенциала отдельного региона, на формирование прогнозных макроэкономических значений на уровне государственного планирования.

Налоговый учет обеспечивает систему налогового администрирования учетно–аналитической и оперативной информацией, характеризующей состояние и динамику учета налогоплательщиков, полноту и своевременность поступающих налогов и сборов, финансовое положение налоговых органов и возможности потенциального роста налогооблагаемой базы каждого из налогов, уплачиваемых налогоплательщиками. *Учет* представляет собой систему сбора, фиксации и обработки информации о налогоплательщиках, уплачиваемых ими налогов в рамках применяемых налоговых режимов, необходимой для правильного исчисления их налоговых обязательств и отражения их в системе налоговой отчетности. (71, с.97).

Основными задачами оперативно – налогового учета являются:

- учет и регистрация налогоплательщиков;
- прием и обработка налоговых деклараций и отчетности;
- учет налоговых поступлений;
- учет хозяйственной деятельности налогового органа;
- бухгалтерский анализ и контроль;
- отчетность.

Учетная информация в системе налогового администрирования формируется под влиянием налоговых отношений, которые возникают в процессе: взаимодействия субъектов с налоговыми инспекциями при регистрации в качестве налогоплательщиков; представления бухгалтерской и налоговой отчетности; проверок деятельности субъектов; ликвидации субъектов и др.

В рамках автоматизированной информационной системы АИС «Налог – 3», в налоговой службе функционируют автоматизированные рабочие места налоговых работников по: учету налогов, обеспечению оперативного учета поступления налогов и других платежей в бюджет, ведению карточек расчетов с бюджетом (РСБ) плательщиков, снабжению справочной информацией по всем предприятиям и организациям – плательщиков, находящихся на территории региона, и составлению отчетности.

По каждому налогоплательщику и по каждому уплачиваемому им налогу учет ведется раздельно. При этом карточки РСБ по соответствующим налогам открываются по каждому месту учета налогоплательщика, т. е. по месту нахождения организации, по месту нахождения ее филиала или представительства, по месту жительства физического лица, по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению.

Кроме формирования системы данных для внутренней отчетности налоговых органов, в системе налогового администрирования осуществляется учет финансово-хозяйственной деятельности самих налоговых органов. Рациональность ведения такого учета связана с контролем за использованием бюджетных средств на содержание налоговых органов. Оценка деятельности налоговых администраций, проводимая на основе представленных в ее отчетности данных, используется как защитная система против рисков деятельности налоговых органов, их коррумпированности.

Налоговые органы, реализующие государственные услуги налогоплательщика, выполняют виды работ, определенных «Единым стандартом обслуживания налогоплательщиков» (приказ ФНС России от 5 октября 2010 г. № ММВ-7-10- 478@), включающие:

- регистрацию и учет налогоплательщиков;
- прием, регистрацию налоговых деклараций (расчетов), бухгалтерской отчетности и других документов, предоставление информации налогоплательщикам (выдача справок, ответов на запросы и др.);

• информирование налогоплательщиков о состоянии расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам;

• выдачу разрешений, лицензированию, проведение экспертных оценок и регистрацию объектов игорного бизнеса;

• информирование налогоплательщиков.

Для исполнения перечисленных функций (предоставления услуг) в бюджете налоговых органов предусмотрено финансирование. Об использовании бюджетных средств налоговый орган обязан составлять отчетность. Вся финансово-хозяйственная деятельность, отражаемая в системе бюджетного учета и отечности налоговых органов регламентирована федеральными законами и нормативно-методическими документами.

В составе бюджетной отчетности налоговых органов выделяют: Отчет об исполнении бюджета, Баланс исполнения бюджета, Отчет о финансовых результатах деятельности, Отчет о движении денежных средств и Пояснительную записку. Кроме основных форм территориальные налоговые органы представляют в ФНС России различные сведения (в виде форм отчетов, справок и таблиц со сведениями), а также ведут системный, оперативный учет налогоплательщиков. Оперативная информация по каждому плательщику налогов и сборов формируется на основе карточек «Расчеты с бюджетом», информация которых включается в базу данных налоговых органов. Это обеспечивает сохранность информации, ее достоверность и прозрачность, необходимые для информационного обмена.

Налоговые органы являются субъектами официального статистического учета, организация которого предусмотрена Федеральным законом № 282-ФЗ «Об официальном статистическом учете и системе государственной статистики в Российской Федерации» от 29 ноября 2007 г. ФНС России как субъект официального статистического учета обязана формировать информацию в соответствии с утвержденным Федеральным планом статистических работ. Информация включает сведения:

• о начислении, поступлении налогов, сборов, страховых взносов (СВ) и иных обязательных платежей, включая платежи по основным видам экономической деятельности;

• задолженности по налогам, сборам, СВ и иным обязательным платежам;

• контрольной работе;

• налоговой базе и структуре начислений по налогам.

Формирование статистической налоговой отчетности осуществляется в автоматизированном режиме на основе информационных баз данных налоговых органов всех уровней. Больший удельный вес отчетов формируется в территориальных налоговых инспекциях (более 70% всех отчетов). На федеральном уровне полученная статистическая отчетность от субъектов РФ формируется в сводные отчеты по РФ и в отчетность для федерального уровня по отдельным направлениям. Значение статистической налоговой отчетности заключается в возможности ее использования во всех видах аналитической и прогнозной работы, для принятия внутренних управленческих решений, для предоставления внешним пользователям, а также для оценки эффективности деятельности территориальных налоговых органов.

Формирование и предоставление статистической налоговой отчетности внешним пользователям реализуется на всех уровнях:

- на федеральном уровне — в рамках соглашений о межведомственном информационном обмене;
- на региональном уровне — региональным органом исполнительной власти, а также финансовым органом субъектов РФ и финансовым органом муниципальных образований;
- на местном уровне — органами государственной власти (всех уровней) и органами местного самоуправления для прогнозно-аналитической работы, формирования и контроля исполнения соответствующих бюджетов.

Официальный интернет-сайт ФНС России предоставляет возможность использовать данные статистической налоговой отчетности широкому кругу пользователей. На сайте размещаются сводные отчеты по РФ в целом и по субъектам РФ (формируется ФНС России), отчеты по субъектам РФ в целом и в разрезе муниципальных образований (формируются УФНС России по субъектам РФ).

Кроме интернет-сайта ФНС России размещает статистическую налоговую отчетность на ряде государственных интернет-порталов в Единой межведомственной информационной статистической системы (ЕМИСС).

Таким образом, одной из основных целей функции налогового учета является информационное обеспечение всех уровней управления достоверной учетно-аналитической информацией.

Налоговый контроль (см. гл. 6). Необходимым условием эффективного налогового администрирования является налоговый контроль. Цели и задачи налогового контроля различны. Основная цель –

препятствие уходу от налогов, обеспечение устойчивого поступления бюджетных доходов. Налоговое администрирование преследует прежде всего фискальные интересы, и, поскольку хозяйствующие субъекты всегда будут стремиться к минимизации налоговых издержек, государство в лице налоговых органов будет ограничивать и контролировать этот процесс.

Можно выделить следующие основные формы налогового администрирования при осуществлении мероприятий налогового контроля:

- осуществление камеральных налоговых проверок;
- осуществление выездных налоговых проверок;
- налоговый мониторинг;
- контроль за реализацией материалов проверок и уплатой начисленных финансовых санкций и административных штрафов.

Оптимальное соотношение перечисленных форм налогового администрирования обеспечивает результативность налоговой политики государства. Эффективность налогового контроля характеризуется:

- уровнем мобилизации в бюджетную систему налоговых доходов и других обязательных платежей (уровнем собираемости);
- снижением числа судебных разбирательств и жалоб налогоплательщиков на действия субъектов налогового контроля;
- полнотой учета налогоплательщиков и объектов налогообложения.

Камеральные налоговые проверки направлены на правильность исчисления налоговой базы и сумм перечисляемых в бюджет налоговых платежей, обоснованность применяемых заявленных налоговых вычетов и налоговых льгот или других преференций. Масштабы камерального контроля с каждым годом увеличиваются, камеральным проверкам подвергается все большее количество налогоплательщиков из общего их числа, при этом сокращаются объемы выездного налогового контроля.

Эта тенденция сохраняется на протяжении последних лет и объясняется желанием государства создать более комфортные условия для деятельности налогоплательщиков, как можно меньше отвлекать их от основной работы выездными налоговыми проверками, отличающимися от других форм контроля длительным сроком — 2 месяца и более. Так, в первом квартале 2019 года количество выездных налоговых проверок сократилось на 36% и составило 2,7 тыс. против

4,1 тыс. в аналогичном периоде 2018 года. При этом поступления по выездным проверкам выросли на 10% и составили 48 млрд рублей. Благодаря АСК НДС-2 за три месяца 2019 года налогоплательщики добровольно уточнили свои обязательства на сумму почти 29 млрд рублей с ростом в 2,4 раза. (103).

Растущая масштабность камерального контроля является определенным риском налоговых органов, поскольку на проверки отвлекается большое количество специалистов налоговых органов. Для проведения камерального контроля, как известно, у налогоплательщиков должны быть затребованы документы о ведении финансово-хозяйственной деятельности (регистры бухгалтерского и налогового учетов с первичными документами, налоговые декларации, бухгалтерская отчетность и иные). Поскольку документы предоставляются по запросу налоговых органов выборочно, всегда есть риск пропуска важной информации о сделках с высоким уровнем налогового риска.

Новой формой камерального контроля является проведение налоговых проверок в автоматизированном режиме. В 2013 г. ФНС России рекомендовала проведение камеральных налоговых проверок в отношении налоговых деклараций двумя способами:

- применением автоматизированного арифметического контроля;
- применением автоматизированного камерального контроля.

В настоящее время таким проверкам подвергаются 100% налоговых деклараций (расчетов), представленных налогоплательщиками. Проверка проводится на основе данных налоговой декларации и бухгалтерской отчетности в автоматизированной информационной системе налоговых органов АИС «Налог». С 2002 года в налоговых органах России используется система электронной обработки данных (СЭОД), а с 2014 года поэтапно внедрена АИС нового поколения — АИС «Налог-3». Автоматизированный арифметический контроль осуществляется еще на стадии ввода показателей в АИС «Налог», результатом которого являются ежедневно формируемые протоколы взаимоувязки показателей налоговых деклараций, такие протоколы хранятся в базе данных до их использования при проведении камеральных проверок. При необходимости любой протокол может быть распечатан.

Проверка правильности исчисления итоговых сумм по налоговым платежам проводится в автоматизированном режиме на основе заданной системы контрольных соотношений. Выявленные ошибки (арифметические, логические) являются результатом внутридоку-

ментных контрольных соотношений (то есть выявляются в налоговой декларации или в расчете) и междокументных контрольных соотношениях, т.е. выявляются при сравнении показателей деклараций или расчетов по проверяемым налогам с аналогичными показателями по другим налогам, а также данными форм бухгалтерской отчетности). Эффективность автоматизированного способа камерального контроля выражается в заблаговременном (до проведения выездных налоговых проверок) выявлении налоговых рисков для конкретного бюджета по конкретному налогу, что в целом способствует предотвращению угрозы налоговой безопасности, связанной с недопоступлением налоговых доходов в бюджет.

Эффективности камерального контроля уделяется большое внимание в системе налогового администрирования, разрабатываются все новые его направления. В первую очередь, это касается роста налоговых доходов по налогу на добавленную стоимость. Администрирование НДС осуществляется на основе риск-ориентированного подхода, реализация которого осуществляется ФНС России поэтапно:

1-й этап — внедрение риск-ориентированного подхода при контроле за правомерностью возмещения НДС из бюджета. Его реализация осуществлялась в автоматизированной системе контроля — АСК «НДС» на основе разработанной системы критериев и алгоритма, позволяющего выявлять тех налогоплательщиков, которые характеризуются высоким (максимальным) риском совершения налогового правонарушения. Такие налогоплательщики подвергаются комплексному налоговому контролю, мероприятия которого осуществляются на территориальном и региональном уровнях;

2-й этап — расширение декларирования по НДС в электронной форме и включение в состав налоговой декларации сведений о всех проведенных налогоплательщиком транзакциях. Этому этапу предшествовал введенный в действие с 2014 года Федеральный закон № 134-ФЗ и дополнительно введенный с 2015 года пункт в статью 174 Налогового кодекса РФ в отношении обязанности по предоставлению налоговых деклараций по НДС в электронном виде с включением в полном объеме сведений из бухгалтерских книг покупок и продаж и журнала счетов-фактур;

3-й этап — внедрение инновационной модели налогового администрирования НДС на основе АСК «НДС-2». Модернизированная модель основана на принципах пооперационного налогового контроля каждого налогоплательщика. С этой целью осуществлен реинжи-

ниринг бизнес-процессов камерального контроля на основе новых алгоритмов сопоставления данных. Такое изменение архитектуры камерального контроля налога на добавленную стоимость свидетельствует о значительном сокращении времени на проведение камерального контроля и повышении его эффективности.

Налоговая безопасность в данном случае обеспечивается не только снижением рисков по предоставлению недостоверных сведений в декларациях, но и благодаря тотальному контролю каждой облагаемой НДС хозяйственной операции, осуществляемой налогоплательщиком. Безусловно, это обеспечивает дополнительное поступление налоговых доходов в бюджет, сокращает «теневые» обороты, повышает прозрачность осуществляемых между контрагентами сделок.

Понятность и прозрачность процедур налогового администрирования во многом уже на сегодня реализована в созданной системе электронных информационных сервисов для налогоплательщиков — юридических и физических лиц, доступных в он-лайн режиме через использование официального интернет-сайта ФНС России. Свыше 30 млн граждан зарегистрировались в «Личном кабинете налогоплательщика для физических лиц», сообщает пресс-служба ФНС РФ. (103). С помощью «Личного кабинета налогоплательщика для физических лиц» можно проверить список объектов собственности налогоплательщика, уточнить льготы, оплатить налоги, не дожидаясь единого налогового уведомления, сформировать декларацию по форме 3-НДФЛ и отследить статус камеральной проверки декларации.

Кроме того, для более удобного электронного документооборота с налоговыми органами пользователь Личного кабинета может использовать усиленную неквалифицированную электронную подпись. С ее помощью можно подавать в электронном виде декларацию 3-НДФЛ, а также заявление на зачет/возврат переплаты из бюджета, заявление на предоставление налоговой льготы, уведомление о выборе льготного объекта, уведомление о необходимости (об отказе) получения документов на бумажном носителе, запрашивать справку о состоянии расчетов с бюджетом, об исполнении обязанности по уплате налогов, акт сверки и другие документы.

Получить доступ к сервису можно, обратившись с заявлением в любую инспекцию и предъявив документ, удостоверяющий личность. Логин и пароль инспектор выдаст в течение 15 минут. Кроме того, подключиться к «Личному кабинету» можно без посещения инспекции. Это можно сделать с помощью усиленной квалифицированной

электронной подписи либо учетной записи на Едином портале госуслуг. В последнем случае «учетка» должна быть подтверждена лично в одном из уполномоченных центров регистрации Единой системы идентификации и аутентификации (ЕСИА), в отделении Почты России, МФЦ, центре обслуживания клиентов ПАО «Ростелеком» и других уполномоченных организациях.

С помощью сервиса — «Личный кабинет налогоплательщика юридического лица» можно посмотреть всю информацию о начислениях и уплатах, невыясненных платежах, направить в налоговый орган любой запрос, например, на получение выписки из ЕГРЮЛ или на проведение совместного акта сверки, выбрать способ получения ответа и отследить статус прохождения документа с помощью сервиса и много другое.

Налоговый анализ. *Налоговый анализ* — это совокупность форм и методов определения и интерпретации экономически обоснованных налоговых параметров и результатов решений государственных органов управления, направленных на выявление резервов формирования и поступления в бюджеты налоговых доходов рамках проводимой налоговой политики

В зависимости от масштабов и уровня налоговой органа, анализ бывает макроэкономический и микроэкономический.

1) Макроэкономический анализ подразделяется на:

- стратегический;
- оценка налогового потенциала.

2) Микроэкономический состоит из:

- оценки деятельности налоговых органов;
- текущего анализа внутренней отчетности налоговых органов.

Анализ в системе налогового администрирования применяется с целью интерпретации информации, полученной в ходе реализации других функций, что необходимо для информационного обеспечения принимаемых решений и выбора новых подходов и направлений применения новых инструментов налоговой политики государства и обеспечения налоговой безопасности. Анализ рассматривают с макроэкономической и микроэкономической позиций. (71, с.104).

В рамках макроэкономического анализа осуществляются:

- стратегический анализ прогнозных поступлений налоговых платежей в бюджеты всех уровней;
- анализ и оценка налогового потенциала территорий;
- анализ и оценка налоговых баз крупнейших налогоплательщи-

ков и консолидированных групп налогоплательщиков;

• анализ возможности увеличения налоговых доходов за счет развития информационного взаимодействия внутри государства и на международном уровне в рамках Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам.

Анализ администрируемых налоговыми органами налоговых доходов осуществляется в трех направлениях:

1) общий анализ поступлений в разрезе уровней бюджетной системы, видов и групп налогов;

2) сравнительный анализ фактических данных с плановыми и прогнозными;

3) экономико-статистический анализ структуры налоговых поступлений, их тенденций и связей.

Первое направление анализа необходимо для выявления тех налоговых доходов, которые имеют наибольший удельный вес в общей их совокупности. Это позволяет выявить тенденции, характерные для произошедших изменений в соотношениях налогов (их удельных весов). Причины изменений необходимы для дальнейшего совершенствования структуры налоговой системы, снижение налоговых рисков государства при введении новых налогов.

Налоги играют ведущую роль в формировании доходной базы бюджетов всех уровней РФ. Основными налогами, имеющими наибольшее фискальное значение для бюджетной системы РФ, являются налог на добавленную стоимость (НДС), налог на прибыль организаций, налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ), акцизы и налог на доходы физических лиц (НДФЛ). В таблице 2 отражена структура поступления администрируемых ФНС России доходов в бюджетную систему РФ в 2017-2018 гг.

Таблица 2

Поступление администрируемых ФНС России доходов в бюджетную систему Российской Федерации в 2017-2018 гг.

В млрд. рублей

	2017 год	***2018 год***	***В % к 2017 г.***
Всего поступило в бюджетную систему РФ	**23 143,3**	**27 745,3**	**119,9**
в том числе:			
Страховые взносы на обязательное социальное страхование в ГВФ	**5 799,9**	**6 416,8**	**110,6**

	2017 год	*2018 год*	*В % к 2017 г.*
Консолидированный бюджет РФ	**17 343,4**	**21 328,5**	**123,0**
в том числе:			
в федеральный бюджет	9 162,0	11 926,8	130,2
в консолидированные бюджеты субъектов РФ	8 181,5	9 401,7	114,9
из него:			
Налог на прибыль организаций	**3 290,0**	**4 100,0**	**124,6**
в федеральный бюджет	762,4	995,5	130,6
в консолидированные бюджеты субъектов РФ	2 527,6	3 104,5	122,8
НДФЛ лиц в консолидированные бюджеты субъектов РФ	**3 251,1**	**3 653,0**	**112,4**
НДС в федеральный бюджет	**3 236,3**	**3 761,2**	**116,2**
Акцизы	**1 521,3**	**1 493,2**	**98,2**
в федеральный бюджет	909,6	860,7	94,6
в консолидированные бюджеты субъектов РФ	611,7	632,4	103,4
Имущественные налоги в консолидированные бюджеты субъектов РФ	**1 250,3**	**1 396,8**	**111,7**
из них:			
Налог на имущество физических лиц	52,2	61,3	117,4
Налог на имущество организаций	856,1	985,2	115,1
Транспортный налог	154,9	161,2	104,1
Земельный налог	186,0	187,1	100,6
Налог на добычу полезных ископаемых	**4 130,4**	**6 127,4**	**148,3**
в федеральный бюджет	4 061,4	6 060,3	149,2
в консолидированные бюджеты субъектов РФ	69,1	67,0	97,0
Утилизационный сбор в федеральный бюджет	**139,3**	**178,8**	**128,3**

Источник: http://www.nalog.ru [Электронный ресурс]: Официальный сайт ФНС России.

По данным таблицы 2, в 2018 г. на долю НДПИ приходилось 28,7% всех администрируемых ФНС России доходов в консолидированный бюджет РФ, налог на прибыль организаций – 19,2%, НДС – 17,6%, НДФЛ – 17,1%, акцизы – 7,0%.

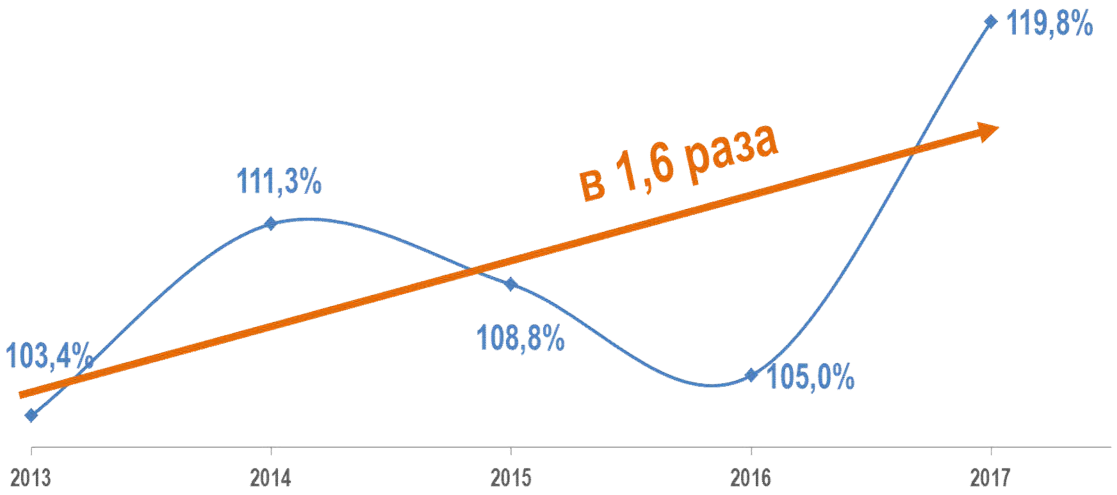

Рисунок 3 - Номинальные темпы роста налоговых поступлений в консолидированный бюджет РФ (103)

В общественном мнении доминирует тезис о том, что рост налоговых поступлений обеспечивается только за счет увеличения ставок налогов. Вместе с тем на протяжении 5 лет (2013—2017 гг.) поступления налогов в консолидированный бюджет РФ показывали устойчивый рост и увеличились почти в 1,6 раза (на 58,6 %) (рис. 3), в то время как ставки по основным налогам — налогу на прибыль организаций, НДС, НДФЛ — не изменялись. Также следует подчеркнуть, что рост налоговых поступлений был сформирован в условиях крайне волатильной конъюнктуры на основные товары сырьевого экспорта, введения внешних ограничений и общего замедления экономики: в реальном выражении (т. е. с учетом инфляции) он составил 19,9 %, в то время как накопленный за 5 лет рост ВВП только 1,2 % (рис. 4). (103).

Интересно, что наиболее высокие темпы роста налоговых поступлений за 5 лет сложились по итогам 2017 года, когда началось оживление экономики после снижения в 2015—2016 гг.: в 2017 году поступления в консолидированный бюджет РФ по сравнению с 2016 годом выросли на 20 %, или почти на 2,9 трлн руб., и превысили 17 трлн руб. Почти 40 % прироста поступлений было обусловлено корректировкой цены на нефть, которая увеличилась на 29 % в декабре 2016 г. — ноябре 2017 г. (с 40,3 до 52,1 долл. за баррель), что дополнительно принесло 1,2 трлн руб. нефтегазовых доходов. Однако 60 % прироста поступлений, или 1,7 трлн руб., обеспечили ненефтегазовые

доходы, поддержанные хорошей динамикой ключевых макроэкономических показателей. (103).

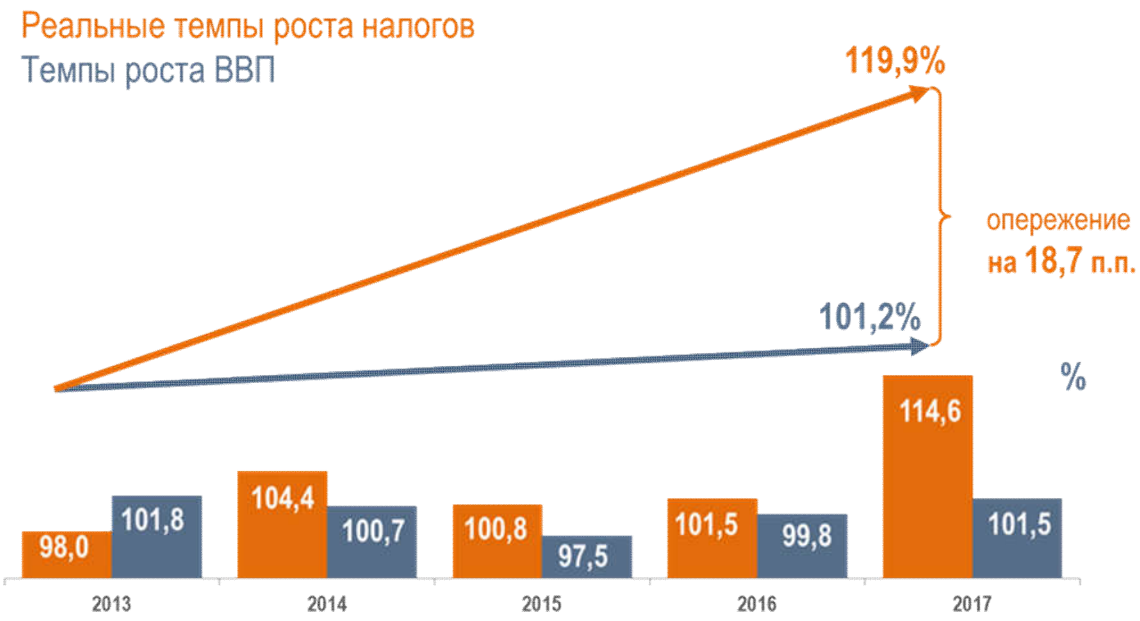

Рисунок 4 - Темпы роста налоговых поступлений в консолидированный бюджет РФ и ВВП (103)

Так, поступления *налога на прибыль организаций* выросли на 18,8 %, чему в определенной степени способствовал рост прибыли в экономике: прибыль прибыльных организаций увеличилась на 3 %.

Оживление потребительского спроса, индикатором которого традиционно выступает рост в секторе розничной торговли (4 % в номинальном выражении), положительно отразилось на динамике поступлений *НДС* (увеличение на 15,5 %). Это обусловлено тем, что на макроуровне «чистой» налоговой базой для НДС, т. е. очищенной от влияния налоговых вычетов на промежуточных стадиях формирования добавленной стоимости, выступает объем конечного потребления.

Увеличению потребительского спроса способствовало и ускорение роста средней заработной платы в экономике до 6,7 %, которое одновременно дало эффект роста *НДФЛ* — на 7,7 %. (103).

В целом поступления по всем ненефтегазовым доходам выросли на 11,6 %. По нашим оценкам, общий вклад макроэкономических факторов в динамику налоговых поступлений составляет около 3,9 %, или 554 млрд руб. На долю изменений налогового законодательства (прежде всего речь идет об ограничении списания убытков по налогу

на прибыль организаций и о ежегодной индексации ставок акцизов) приходится около 5 %, или 725 млрд руб. Оставшиеся 2,7 % прироста поступлений, или порядка 390 млрд руб., обеспечены за счет качественного налогового администрирования. Это дополнительные доходы, полученные благодаря работе налоговых органов по «обелению» экономики с использованием инструментов дистанционного цифрового контроля и мониторинга налоговой среды.

Таким образом, повышение эффективности налогового администрирования способствует наполнению бюджета, а также сокращению теневого сектора, выравниванию условий конкуренции, снижению коррупции и в долгосрочном плане повышению эффективности экономики. В целом повышение ключевых макроэкономических индикаторов является фундаментальным фактором роста и в разрезе основных налогов.

Как известно с 2017 г. ФНС России приступила к администрирования страховых взносов. В результате, по итогам 2017 года, поступления страховых взносов во все фонды увеличились на 483 млрд руб., или на 9,1 %, по сравнению с 2016 годом. Так, в ПФР поступило 4490 млрд руб. (рост на 8,7 %), ФСС России — 223 млрд руб. (на 24,7 %), ФОМС — 1087 млрд руб. (на 8,0 %). (103).

Такие значительные результаты – свидетельство высокого качества администрирования налоговыми органами страховых взносов. Накопленные компетенции ФНС России по администрированию НДФЛ позволили проводить комплексные мероприятия по легализации заработной платы, сопоставительному мониторингу поступлений, выявлению и взысканию задолженности, что в конечном итоге привело к повышению платежной дисциплины и росту поступлений страховых взносов.

Второе направление анализа используется для расчета базисных темпов роста и выявление тех налоговых доходов, в динамике которых наблюдаются наиболее сильнее изменения. Анализ причин таких изменений используется для корректировки прогнозных значений налоговых параметров и сценариев развития налоговой и бюджетной политики.

Третье направление анализа необходимо для оценки влияния на налоговые прогнозы других макроэкономических показателей и тенденций.

В аналитической работе налоговых органов при анализе налоговых поступлений применяются методы факторного и комплексного

анализа.

Факторный анализ направлен на выявление всех важнейших факторов роста налоговых поступлений и определение их зависимости от конъюнктуры рынка, внутренней структуры экономики и других значимых явлений макроуровня.

Налоговое регулирование – один из наиболее значимых элементов налогового механизма. Его основу составляет система экономических мер оперативного вмешательства в ходе исполнения налоговых обязательств. Эта функция налогового администрирования заключается в том, что государство ставит разные условия налогообложения для различных категорий налогоплательщиков. Разность условий заключается в снижении и повышении ставок, предоставлении льгот, отсрочек по уплате налоговых платежей, применении разных систем налогообложения (общая система налогообложения, упрощенная система налогообложения, применение единого налога на вмененный доход и др.).

Налоговое регулирование – меры косвенного воздействия на экономику, экономические и социальные процессы путем изменения вида налогов, налоговых ставок, установления налоговых льгот, понижения или повышения общего уровня налогообложения, отчислений в бюджет. Так, снижение налогов способно стимулировать производство, а повышение налогов - сдерживать или даже подавлять некоторые виды деятельности.

Налоговое регулирование направлено на достижение равновесия общественных, корпоративных и личных экономических интересов участников налоговых правоотношений. Основной целью налогового регулирования является достижение компромисса между фискальными интересами государства и экономическими интересами налогоплательщиков.

В качестве форм налогового регулирования можно назвать:

1) систему налогового стимулирования, предполагающую изменение сроков уплаты налогов или сборов; предоставление отсрочки или рассрочки уплаты платежей; предоставление инвестиционного налогового кредита.

2) оптимизацию налоговых ставок, целью которой является достижение относительного равновесия между налоговыми функциями: фискальной и регулирующей. От размера налоговых ставок зависит построение рациональной налоговой системы. Расчет оптимального уровня налоговых ставок – процесс крайне сложный и тру-

доемкий. Здесь, прежде всего, необходимо экономическое обоснование с целью оптимизации государственных расходов, их приведение в соответствие с возможностями реальной экономики.

3) систему налоговых льгот, представляющих собой комплекс налоговых преференций стратегического действия, компенсирующих финансовые потери при выпуске новой и конкурентоспособной продукции, модернизации технологических процессов, укрепляющий основы малого и среднего производственного бизнеса. Налоговые льготы предоставляются в виде отмены авансовых платежей, уменьшения или полного сложения налогового обязательства при соблюдении определенных условий, снижения размера налоговой ставки.

4) систему налоговых санкций нарушителей законодательства о налогах и сборах в виде финансовых и административных санкций, а также мер уголовной ответственности.

Оптимальное соотношение перечисленных методов и форм налогового стимулирования обеспечивает результативность налоговой политики государства.

1.4. Нормативно-правовое обеспечение налогового администрирования

Правовой базой налогового администрирования является свод законов и подзаконных актов, которые регламентируют действия субъектов администрирования и других участников налоговых правоотношений.

К правовой основе налогового администрирования, в частности, относятся:

1) Конституция РФ;
2) Международные договора РФ в области налогообложения;
3) Налоговый кодекс РФ;
4) Закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»;
5) Положение о Федеральной налоговой службе (утверждено постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506).

Эти законы и подзаконные акты перечислены в порядке убывания преимущества над другими актами. Конституция РФ имеет преимущество над Международными договорами. В свою очередь, при возникновении противоречий между Международными договорами и

Налоговым кодексом РФ преимущество получают Международные договора РФ в области налогообложения.

Помимо этих основных правовых актов налоговые органы в своей деятельности руководствуются:

- федеральными конституционными законами;
- федеральными законами;
- актами Президента и Правительства РФ;
- нормативными правовыми актами Министерства финансов РФ;
- правовыми актами ФНС России;
- нормативными правовыми актами органов власти субъектов РФ и местного самоуправления, принимаемыми в пределах их полномочий по вопросам налогов и сборов.

Ведущее положение в правовом регулировании налогового администрирования занимает первая часть НК РФ, устанавливающая систему налогов и сборов, страховые взносы и принципы обложения страховыми взносами, а также общие принципы налогообложения и сборов в РФ, в том числе:

1) виды налогов и сборов, взимаемых в РФ;

2) основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;

3) принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов субъектов РФ и местных налогов;

4) права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;

5) формы и методы налогового контроля;

6) ответственность за совершение налоговых правонарушений;

7) порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц.

1.5. Органы налогового администрирования в РФ

Деятельность налоговых органов по администрированию платежей в бюджет является важной составляющей функционирования госслужбы в РФ на основе Федерального закона №79-ФЗ «О государственной службе».

Органами, осуществляющими налоговое администрирование в РФ, выступают органы государственной законодательной и исполни-

тельной власти, непосредственно осуществляющие управление потенциальными и фактическими налоговыми потоками, т. е. задействованные в налоговом процессе. Целью деятельности данных органов является реализация функций налогового администрирования, регулирование взаимоотношений в сфере налогов и сборов.

Основные задачи органов налогового администрирования связаны с контролем за соблюдением налогового законодательства, выявлением, раскрытием, расследованием фактов налоговых правонарушений. Решение этих задач делегируется соответствующим государственным органам и их структурам.

Органы налогового администрирования действуют в пределах своей компетенции и в соответствии с законодательством РФ. Они осуществляют свои функции и взаимодействуют посредством реализации полномочий и исполнения обязанностей, установленных НК РФ и федеральными законами, определяющими порядок их организации и деятельности

К таким органам относятся Совет Федерации и Государственная Дума РФ, законодательные и представительные органы власти субъектов РФ и местного самоуправления, Президент РФ и его Администрация, главы администраций субъектов РФ и муниципальных образований, Правительство РФ и аналогичные структуры субъектов РФ, Министерство финансов РФ и подведомственные ему службы (Федеральная налоговая служба, Федеральное Казначейство, Федеральная таможенная служба, Федеральная служба по регулированию алкогольного рынка), Министерство экономического развития РФ, Федеральная служба по экономическим и налоговым преступлениям МВД РФ, органы управления государственными внебюджетными фондами и др.

Законодательные органы власти рассматривают и принимают законодательные акты в области налогообложения, бюджеты на очередной год плановый период (два года), отчеты об их исполнении, другую деятельность по правовому обеспечению налогового процесса в стране.

Президент России определяет стратегию налоговой политики, в том числе в ежегодном Послании Федеральному Собранию, утверждает налоговые законы, дает задания Правительству РФ по разработке налоговых вопросов и т. д. Похожие функции в регионах осуществляют главы субъектов Федерации.

Правительство РФ осуществляет общее руководство и контроль за разработкой и реализацией государственной налоговой политики, дает распоряжения министерствам по разработке конкретных налоговых вопросов и осуществляет нормативное обеспечение налогового процесса и налоговой политики.

Министерство финансов РФ совместно с Министерством экономического развития РФ разрабатывает налоговую политику, а также самостоятельно готовит проекты законов по вопросам налогообложения и развития налоговой системы, проект и отчет об исполнении федерального бюджета, осуществляет анализ и прогнозированием налоговой нагрузки на функционирование отраслей экономики, осуществляет общее руководство деятельности подведомственных федеральных служб. Министерства финансов, департаменты, управления и т. п. субъектов Федерации осуществляют похожие функции в масштабе своих регионов.

К числу специально образованных налоговых администраторов относятся налоговые органы (ФНС России и ее территориальные подразделения), созданные для текущего и оперативного управления налогообложением на территории всей страны, включая налоговый контроль.

Минфин России совместно с ФНС России и другими федеральными органами исполнительной власти занимается формированием налоговой политики государства, совершенствованием налоговой системы страны. Кроме того, оно осуществляет планирование налоговых поступлений при подготовке проектов федерального бюджета. Те же функции выполняют региональные и местные финансовые органы на соответствующих территориях. В частности, Минфин России и финансовые органы в соответствии с НК РФ осуществляют нормативно-правовое регулирование в налоговой сфере.

ФТС России и ее территориальные органы занимаются взиманием налогов (НДС и акцизов при ввозе товаров на таможенную территорию РФ) исключительно при перемещении товаров через таможенную границу страны. В соответствии с положениями НК РФ должностные лица таможенных органов несут такие же обязанности, пользуются правами и несут ответственность, как и должностные лица налоговых органов.

Права органов внутренних дел в части налогового контроля достаточно ограниченны. Основная их функция — предупреждение, выявление, пресечение и расследование нарушений законодательства о

налогах и сборах, являющихся преступлениями или административными правонарушениями. Они имеют право по запросу налоговых органов участвовать совместно с ними в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках. Кроме того, при выявлении органами внутренних дел каких-либо обстоятельств, входящих в компетенцию налоговых органов, органы внутренних дел обязаны в 10-дневный срок направить необходимые материалы в соответствующий налоговый орган.

Определенные полномочия налогового администрирования возложены на Счетную палату РФ. В соответствии с ФЗ «О Счетной палате РФ» от 05.04.2013 № 41-ФЗ на нее возложен контроль за своевременным и полным исполнением доходов федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов РФ. В связи с этим сотрудники Счетной палаты РФ обязаны и имеют право проверять эффективность и качество контрольной работы налоговых и таможенных органов в налоговой сфере.

Основным звеном в данной области налогового администрирования являются специально образованные в этих целях налоговые органы. На них НК РФ и другими законами возложены главные задачи по контролю за реализацией налогового законодательства.

В соответствии с Законом РФ «О налоговых органах Российской Федерации» от 21.03.91 г. № 943-1 (с последующими изменениями и дополнениями) единая централизованная система налоговых органов состоит из федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальных органов. Структура налоговых органов представлена на рис. 5.

Миссия ФНС России — эффективная контрольно-надзорная деятельность и высокое качество предоставляемых услуг для законного, прозрачного и комфортного ведения бизнеса, обеспечения соблюдения прав налогоплательщиков и формирования финансовой основы деятельности государства.

Основные направления деятельности ФНС:

- обеспечение соблюдения законодательства о налогах и сборах;
- создание комфортных условий для исполнения налогоплательщиками налоговых обязанностей;
- снижение административной нагрузки и упрощение процедур, развитие открытого диалога с бизнесом и обществом;
- укрепление и совершенствование кадрового потенциала;

- оптимизация деятельности налоговых органов с учетом эффективности затрат на ее осуществление. (103).

Можно выделить такие приоритетные цели ФНС:

1) повышение эффективности использования инструментов налогового администрирования, направленных на мотивирование налогоплательщиков к добровольной уплате налогов и применению в сделках цен, соответствующих рыночным

2) формирование единой правоприменительной практики и создание условий для защиты интересов налогоплательщиков в рамках досудебного урегулирования

3) повышение эффективности мер урегулирования налоговой задолженности и снижения рисков образования новой задолженности

4) совершенствование оказываемых налогоплательщикам услуг, направленных на повышение налоговой грамотности, и создание благоприятных условий для исполнения ими обязанностей по уплате налогов

5) оптимизация процедур, связанных с регистрацией юридических лиц и индивидуальных предпринимателей

6) совершенствование мер по противодействию коррупции.

Таким образом, повышая качество и эффективность работы ФНС решает главную задачу — обеспечение налоговых поступлений в бюджеты всех уровней. Совершенствование механизмов налогового администрирования, внедрение передовых информационных технологий направлены на создание комфортных условий для налогоплательщиков.

Только за счет налогового администрирования, по данным ФНС, дополнительные поступления в бюджет составляют ежегодно примерно четвертую часть общего прироста налоговых сборов. Добиться этого удается в т. ч. и благодаря аналитической работе, которая в ФНС проводится на высоком профессиональном уровне и имеет серьезный потенциал.

В распоряжении аналитиков — качественные информационные ресурсы, построенные с использованием облачных технологий. Разработаны и действуют мощные программно-аналитические комплексы, позволяющие проводить всесторонний сравнительный анализ огромных массивов данных. Для повышения открытости и информирования граждан о результатах деятельности ФНС на сайте службы создан аналитический портал на русском и английском языках.

Аналитические ресурсы ФНС базируются на отчетности по 69

формам: в них есть данные о начислениях и поступлениях, о контрольной работе, о взыскании и урегулировании задолженности, по досудебному рассмотрению споров, судебной работе. На федеральном уровне сводные отчеты передаются по электронным каналам связи в 26 министерств и ведомств. Для комплексной оценки налогового потенциала регионов разработан *налоговый паспорт***.** В нем дается оценка налоговой базы, определяются тенденции по всем видам налогов.

Эта информационная база помогает проводить сравнительный анализ изменения статистических и налоговых показателей, выстраивать тренды. Налоговый паспорт дает возможность адекватно оценивать ситуацию в бюджетно-налоговой сфере федеральных округов и регионов, принимать необходимые решения, а также проводить стратегическое планирование. Паспорт может пригодиться и налогоплательщикам-предпринимателям, когда они захотят оценить финансовый и инвестиционный потенциал регионов для принятия бизнес-решений. В нем дается социально-экономическая характеристика региона, приводятся основные показатели налоговой базы по администрируемым доходам и данные о контрольной работе налоговых органов.

В нем можно почерпнуть сведения о поступлениях основных администрируемых доходов в структуре консолидированного бюджета РФ и в структуре основных видов экономической деятельности, а также данные о задолженности по налогам и сборам в консолидированный бюджет РФ (в т. ч. по основным видам экономической деятельности). Приводятся показатели налоговой нагрузки и данные о применяемых льготах по отдельным администрируемым доходам, проводятся оценка и прогнозирование налоговых поступлений.

Примерное содержание налогового паспорта субъекта РФ.

Руководители федерального округа, администрации субъекта РФ.

Раздел 1. Социально-экономическая характеристика региона.

Раздел 2. Основные показатели налоговой базы по администрируемым доходам.

Раздел 3. Льготы по отдельным администрируемым доходам.

Раздел 4. Основные показатели контрольной работы налоговых органов.

Раздел 5. Поступления основных администрируемых доходов в структуре консолидированного бюджета Российской Федерации.

Раздел 6. Поступления администрируемых доходов в консолидированный бюджет Российской Федерации в структуре основных видов экономической деятельности.

Раздел 7. Задолженность по налогам и сборам в консолидированный бюджет Российской Федерации.

Раздел 8. Задолженность по налогам и сборам по основным видам экономической деятельности.

Раздел 9. Показатели налоговой нагрузки.

Раздел 10. Показатели налоговой нагрузки по отдельным видам экономической деятельности.

Раздел 11. Оценка и прогнозирование поступлений отдельных налогов. (103).

Найти налоговый паспорт региона на текущую дату можно в открытом доступе на сайте ФНС. В рамках мониторинга реализации Концепции открытости федеральных органов исполнительной власти (ФОИВ), разработанной Экспертным советом при Правительстве РФ для повышения прозрачности и подотчетности госорганов и расширения возможностей для участия гражданского общества в подготовке и экспертизе государственных решений, составляется рейтинг открытости ФОИВ. Концепция утверждена Распоряжением Правительства РФ от 30.01.2014 и является обязательной для реализации федеральными органами власти. Кроме ФНС России, в десятку лидеров вошли Минобороны, МЧС, Минэкономразвития, Минфин, Минтруд и др. ведомства.

Наибольшая открытость и прозрачность всех процедур налоговых органов была достигнута с введением АИС «Налог-3», которая позволила создать единую базу данных налогоплательщиков на всей территории РФ, объединив в единую сеть все структурные подразделения налоговой службы России.

В качестве заключительного, обобщающего блока в АИС «Налог-3» представлена подсистема налогового администрирования, которая демонстрирует новый уровень взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков на основе сокращения контактов между ними, что должно способствовать повышению уровня налогового администрирования. Нужно указать на важность внедрения ФНС России новой АИС «Налог-3», которую уже называют «электронным инспектором». Программа АИС «Налог-3» облегчит перевод компании из одной инспекции в другую. Принимающая ИФНС изначально имеет доступ к существующей карточке расчетов с бюджетом, которую

вела прежняя инспекция. Задав необходимые параметры, налоговый инспектор может найти данные любого налогоплательщика на всей территории РФ, что облегчит проведение проверок, получение данных и принятие решений по спорным вопросам.

ГЛАВА 2. ФУНКЦИОНАЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1. Федеральная налоговая служба России: полномочия и организация деятельности

В соответствии со статьей 30 Налогового кодекса РФ «Налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему РФ налогов, сборов, страховых взносов, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему РФ иных обязательных платежей. В указанную систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов, сборов, страховых взносов, и его территориальные органы». (3).

Согласно Постановлению Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 "Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе «Федеральная налоговая служба и ее территориальные органы - управления Службы по субъектам Российской Федерации, межрегиональные инспекции Службы, инспекции Службы по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекции Службы межрайонного уровня (далее - налоговые органы) составляют единую централизованную систему налоговых органов. ФНС России не имеет подведомственных органов государственной власти и зарубежных представительств». (23).

Центральное звено в этой системе – ФНС России. В соответствии с Указом Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» ФНС России находится в непосредственном ведении Минфина России. Однако территориальные налоговые органы в своих действиях при реализации предоставленных им полномочий независимы от финансовых органов субъектов РФ и органов местного самоуправления. Статус совокупности налоговых органов как централизованной системы обеспечивает проведение единой общегосударственной налоговой политики на территории всей страны.

Федеральная налоговая служба и её территориальные органы при осуществлении налогового администрирования руководствуются Конституцией РФ, федеральными конституционными законами, Законом РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» (с последующими изменениями и дополнениями), НК РФ (Федеральным законом от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ с учетом последующих изменений и дополнений, в том числе Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования»). Кроме того, они руководствуются нормативными правовыми актами Президента РФ и Правительства РФ, международными договорами РФ, нормативными правовыми актами Минфина России, органов власти субъектов РФ и органов местного самоуправления, принимаемыми в пределах их полномочий по вопросам налогов и сборов.

Федеральная налоговая служба и территориальные налоговые органы осуществляют деятельность во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления. В тоже время ФНС России при реализации своих функций выступает как самостоятельная система.

Структура ФНС России и ее территориальных органов установлена постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» и утверждена приказом Минфина России от 9 августа 2005 г. № 104н «Об утверждении положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы» (ред. от 05.04.2012 г.).

Современная система налоговых органов в России построена в соответствии с административным и национально-территориальным делением, принятом в РФ, и состоит из трех звеньев. Основным элементом этой системы являются налоговые инспекции по районам, районам в городах, городам без районного деления. Второе звено включает в себя Управления ФНС по республикам в составе России, краям, областям, округам, городам федерального значения Москве, Санкт-Петербургу и Севастополю, межрегиональные инспекции ФНС России. Возглавляет систему налоговых органов центральный аппарат ФНС России (рис. 5).

Глава ФНС России с 6 апреля 2010 года – М.В.Мишустин. Общая численность работников ФНС России по состоянию на конец 2017 года составляла примерно 146 тысяч человек (это 23% от общего числа федеральных работников). (103).

Рисунок 5 - Структура ФНС России и ее территориальных органов

В центральном аппарате ФНС России по состоянию на 1 июля 2019 г. выделено 20 управлений[1], функции и задачи которых хорошо просматриваются во всех сферах деятельности налоговых органов и управления налоговыми отношениями, включая область налоговой безопасности. Статус налоговым органам предоставлен законодательством.

На *федеральном уровне* управления налоговыми отношениями следует рассматривать и отношения налоговых органов с крупней-

[1] 1 — аналитическое управление; 2 — контрольное управление; 3 — управление налогообложения юридических лиц; 4 — управление кадров; 5 — финансовое управление; 6 — управление информационных технологий; 7 — правовое управление; 7 — управление обеспечения процедур банкротства; 9 — управление по работе с задолженностью; 10 — управление оперативного контроля; 11 — управление досудебного урегулирования налоговых споров; 12 — административно-контрольное управление; 13 — управление налогообложения имущества и доходов физических лиц; 14 — управление стандартов и международного сотрудничества; 15 — управление регистрации и учета налогоплательщиков; 16- управление камерального контроля; 17 — управление модернизации налоговых органов; 18 — управление трансфертного ценообразования; 19 — управление контроля налоговых органов; 20 — управление обеспечения контроля оборота товаров

шими налогоплательщиками и консолидированными группами налогоплательщиками, администрируемых специально созданными для этих целей Межрегиональными инспекциями ФНС по крупнейшим налогоплательщикам.

Состав Федеральной налоговой службы следующий: центральный аппарат ФНС России; 85 региональных управления (УФНС России по субъектам РФ), 8 межрегиональных инспекций по Федеральным округам, 9 Межрегиональных инспекций ФНС по крупнейшим налогоплательщикам, 909 территориальных инспекций (ИФНС России по районам, городам, городам без районного деления и инспекций межрайонного уровня). (103).

В состав управлений по субъектам РФ входят: управления ФНС России по республикам, управления ФНС России по краям (областям), управления ФНС России по административным (национальным) округам (автономным областям), УФНС России по городам федерального значения Москве, Санкт-Петербургу и Севастополю. Управление является вышестоящим территориальным налоговым органом в соответствующем субъекте РФ.

В основе выделения вышеуказанных подразделений налоговых органов – государственное и административно-территориальное устройство России. В то же время в формировании ряда межрегиональных инспекций (например, по крупнейшим налогоплательщикам) лежит отраслевой принцип, т. е. принадлежность основного вида деятельности налогоплательщика к той или иной отрасли (сектору) экономики. Межрегиональные инспекции Федеральной налоговой службы (МИ ФНС России), также относящиеся к территориальным налоговым органам, находятся в непосредственном подчинении ФНС России и ей подконтрольны.

Межрегиональные инспекции ФНС России созданы пяти типов:

- ✓ по крупнейшим налогоплательщикам (9);
- ✓ по централизованной обработке данных;
- ✓ по Федеральным округам (8);
- ✓ по ценообразованию для целей налогообложения;
- ✓ по камеральному контролю. (103).

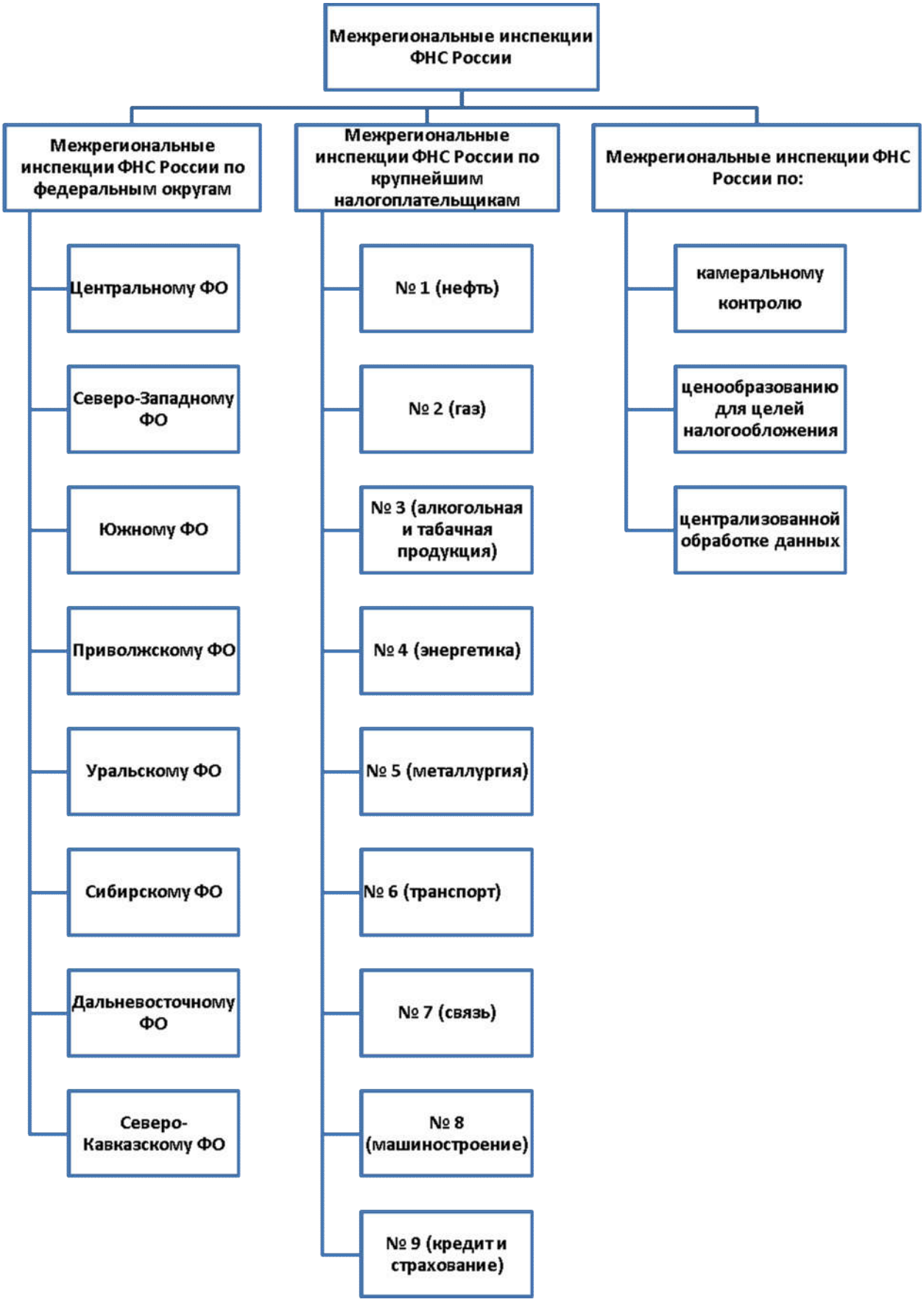

Рисунок 6 - Межрегиональные инспекции ФНС России (103)

В ходе расширенной коллегии ФНС России в марте 2019 года глава службы М.Мишустин рассказал о реорганизации инспекций по крупнейшим налогоплательщикам. Новая структура включает восемь таких межрегиональных инспекций, которым переподчинены 12 межрайонных. В частности, объединен контроль за нефтегазовым сектором, для транснациональных компаний выделена отдельная инспекция. Успешным отраслевым проектом по борьбе с недобросовестными налогоплательщиками назван аграрный — его итогом стало уменьшение возмещаемых сумм НДС при экспорте и рост уплаты налога наиболее значимыми кластерами внутренней переработки зерновых культур. Выгода для бюджета по итогам зернового сезона составила 57 млрд руб. На очереди — проект по предотвращению незаконной заготовки и оборота древесины. (103).

Федеральная налоговая служба осуществляет следующие **полномочия** в установленной сфере деятельности:

1. осуществляет контроль и надзор за:

1.1. соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов, сборов и страховых взносов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, - за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей;

1.2. соблюдением резидентами (за исключением кредитных организаций, некредитных финансовых организаций, предусмотренных Федеральным законом «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)») и нерезидентами валютного законодательства Российской Федерации, требований актов органов валютного регулирования и валютного контроля (за исключением контроля за валютными операциями, связанными с перемещением товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза, с ввозом товаров в Российскую Федерацию и их вывозом из Российской Федерации), соответствием проводимых валютных операций, не связанных с перемещением товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза, с ввозом товаров в Российскую Федерацию и их вывозом из Российской Федерации, условиям лицензий и разрешений, а также за соблюдением резидентами, не являющимися уполномоченными банками, обязанности уведомлять налоговые органы по месту своего учета об открытии (закрытии, изменении реквизитов)

счетов (вкладов) в банках, расположенных за пределами территории Российской Федерации, и представлять отчеты о движении средств по таким счетам (вкладам);

1.3. соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядком и условиями ее регистрации и применения;

1.4. полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей;

1.5. исполнением организациями, содержащими тотализаторы и букмекерские конторы, а также организующими и проводящими лотереи, тотализаторы (взаимное пари) и иные основанные на риске игры, в том числе в электронной форме, Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» в части фиксирования, хранения и представления информации об операциях, подлежащих обязательному контролю, а также за организацией и осуществлением внутреннего контроля.

2. выдает в установленном порядке:

2.1. свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином;

2.2. свидетельства о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом;

2.3. разрешения на обработку фискальных данных;

2.4. свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с бензолом, параксилолом или ортоксилолом;

2.5. свидетельства о регистрации организации, совершающей операции со средними дистиллятами;

2.6. свидетельства о регистрации лица, совершающего операции по переработке средних дистиллятов.

3. осуществляет:

3.1. государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств;

3.2. выдачу специальных марок для маркировки табака и табачных изделий, производимых на территории Российской Федерации;

3.3. федеральный государственный надзор в области организации и проведения азартных игр;

3.4 государственный надзор за деятельностью саморегулируемых организаций организаторов азартных игр в букмекерских конто-

рах и саморегулируемых организаций организаторов азартных игр в тотализаторах;

3.5 федеральный государственный надзор за проведением лотерей;

3.6 аккредитацию филиалов, представительств иностранных юридических лиц (за исключением представительств иностранных кредитных организаций);

3.7 функции удостоверяющего центра для обеспечения участников электронного взаимодействия сертификатами ключей проверки электронных подписей в установленных законодательством Российской Федерации случаях.

4. регистрирует в установленном порядке:

4.1. контрольно-кассовую технику, используемую организациями и индивидуальными предпринимателями в соответствии с законодательством Российской Федерации;

5. ведет в установленном порядке:

5.1. учет организаций и физических лиц в целях проведения налогового контроля;

5.2. Единый государственный реестр юридических лиц, Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей и Единый государственный реестр налогоплательщиков;

5.3 единый реестр лотерейных терминалов;

5.5. реестр дисквалифицированных лиц;

5.6 государственный реестр саморегулируемых организаций организаторов азартных игр в букмекерских конторах и государственный реестр саморегулируемых организаций организаторов азартных игр в тотализаторах;

5.7 государственный реестр аккредитованных филиалов, представительств иностранных юридических лиц;

5.8 реестр контрольно-кассовой техники;

5.9 реестр фискальных накопителей;

5.10 реестр экспертных организаций;

6. **бесплатно информирует** (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов 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, пол-

номочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также предоставляет формы налоговой отчетности и разъясняет порядок их заполнения;

6(1) уведомляет в установленном порядке саморегулируемую организацию организаторов азартных игр в букмекерских конторах о выявлении фактов нарушения организатором азартных игр в букмекерской конторе требований, установленных статьей 6.2 Федерального закона «О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации»;

7. **осуществляет** в установленном законодательством Российской Федерации порядке возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, сборов и страховых взносов, а также пеней и штрафов;

8. принимает в установленном законодательством Российской Федерации порядке:

8.1. решения об изменении сроков уплаты налогов, сборов, страховых взносов и пеней;

8.2. акты о прекращении действия выданных резидентам в пределах полномочий, предусмотренных подпунктом 5.1.5 настоящего Положения, разрешений, за исключением разрешений, выданных Центральным банком Российской Федерации или его территориальным учреждением, в случаях, предусмотренных валютным законодательством Российской Федерации;

8.3. решения об аннулировании разрешения на обработку фискальных данных.

9. устанавливает (утверждает):

9.1. форму налогового уведомления;

9.2. форму требования об уплате налога, сбора, страховых взносов;

9.3. формы заявлений о постановке на учет и снятии с учета в налоговом органе;

9.4. формы уведомлений о постановке на учет и снятии с учета в налоговом органе;

9.5. форму свидетельства о постановке на учет в налоговом органе…». (23).

В Положении о Федеральной налоговой службе перечислены практически все формы устанавливаемых и утверждаемых документов, необходимых для эффективного налогового администрирования.

Перечень форм не является постоянным, он может меняться в зависимости от возлагаемых на ФНС России задач и полномочий в условиях быстроменяющегося мира и тенденций социально-экономического развития страны.

Кроме того, ФНС России **разрабатывает** формы и порядок заполнения расчетов по налогам, страховым взносам, формы налоговых деклараций и иные документы в случаях, установленных законодательством Российской Федерации, и направляет их для согласования в Министерство финансов Российской Федерации; **представляет** в соответствии с законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве) интересы Российской Федерации по обязательным платежам и (или) денежным обязательствам; **осуществляет** в установленном порядке проверку деятельности юридических лиц, физических лиц, крестьянских (фермерских) хозяйств в установленной сфере деятельности; **взаимодействует** в установленном порядке с органами государственной власти иностранных государств и международными организациями в установленной сфере деятельности; **осуществляет** иные функции в установленной сфере деятельности, если такие функции предусмотрены федеральными законами, нормативными правовыми актами Президента РФ или Правительства РФ.

Федеральная налоговая служба с целью реализации полномочий в установленной сфере деятельности имеет **право**:

1. организовывать проведение необходимых исследований, испытаний, экспертиз, анализов и оценок, а также научных исследований по вопросам осуществления контроля и надзора в установленной сфере деятельности;

2. запрашивать и получать сведения, необходимые для принятия решений по вопросам, отнесенным к установленной сфере деятельности;

3. давать юридическим и физическим лицам разъяснения по вопросам, отнесенным к установленной сфере деятельности;

4. осуществлять контроль за деятельностью территориальных органов Службы и подведомственных организаций;

5. привлекать в установленном порядке для проработки вопросов, отнесенных к установленной сфере деятельности, научные и иные организации, ученых и специалистов;

6. применять предусмотренные законодательством Российской Федерации меры ограничительного, предупредительного и профи-

лактического характера, а также санкции, направленные на недопущение и (или) ликвидацию последствий, вызванных нарушением юридическими и физическими лицами обязательных требований в установленной сфере деятельности, с целью пресечения фактов нарушения законодательства Российской Федерации;

7. создавать совещательные и экспертные органы (советы, комиссии, группы, коллегии) в установленной сфере деятельности;

8. разрабатывать и утверждать в установленном порядке образцы форменной одежды, знаков различия, удостоверений, а также порядок ношения форменной одежды;

9. учреждать в установленном порядке ведомственные награды, утверждать положения об этих наградах и описание наград. (23).

Федеральная налоговая служба не вправе осуществлять в установленной сфере деятельности нормативно-правовое регулирование, кроме случаев, устанавливаемых федеральными законами, указами Президента РФ и постановлениями Правительства РФ, а также управление государственным имуществом и оказание платных услуг.

2.2. Управления ФНС России по субъектам РФ

Приказом Минфина России от 17.07.2014 № 61н (ред. от 09.08.2018) "Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы" утверждено "Типовое положение об управлении Федеральной налоговой службы по субъекту Российской Федерации (субъектам Российской Федерации, находящимся в границах федерального округа)" (Приложение № 5 к приказу). (26).

Управление Федеральной налоговой службы по субъекту Российской Федерации (субъектам Российской Федерации, находящимся в границах федерального округа) (далее - Управление) является территориальным органом ФНС России в соответствующем субъекте (субъектах) Российской Федерации и входит в единую централизованную систему налоговых органов.

Управление находится в непосредственном подчинении ФНС России и ей подконтрольно. Управление имеет сокращенное наименование, например, УФНС России по Республике Дагестан. (26).

Управление является территориальным органом, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодатель-

ства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджетную систему РФ налогов, сборов и страховых взносов, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджетную систему РФ иных обязательных платежей, за производством и оборотом табачной продукции, за соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядка и условий ее регистрации и применения, полнотой учета выручки денежных средств и использованием специальных банковских счетов платежными агентами (субагентами), банковскими платежными агентами (субагентами) и поставщиками, а также функции органа валютного контроля в пределах компетенции налоговых органов.

Управление осуществляет государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей, крестьянских (фермерских) хозяйств, представляет в делах о банкротстве и в процедурах, применяемых в деле о банкротстве, требования об уплате обязательных платежей и требования Российской Федерации по денежным обязательствам.

Управление осуществляет свою деятельность непосредственно и через инспекции ФНС по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекции ФНС межрайонного уровня и во взаимодействии с территориальными органами федеральных органов исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями. (26).

В соответствии с "Типовым положением об управлении Федеральной налоговой службы по субъекту Российской Федерации (субъектам Российской Федерации, находящимся в границах федерального округа)" Руководителем ФНС России утверждены Положения об УФНС по каждому субъекту РФ. Так, «*Положение об Управлении ФНС по Республике Дагестан*» утверждено от 22 февраля 2019 г., где отражены полномочия, права и организационные вопросы Управления. (38).

Следует отметить, что в июле 1990 г. в структуре Министерства финансов Республики Дагестан была создана Государственная налоговая инспекция под руководством Апаева Н.М. Одновременно были сформированы инспекции по городам и районам РД. Кадры налоговых органов состояли из работников республиканских, городских и

районных финансовых структур. В Махачкале были организованы Государственная налоговая инспекция по городу Махачкале и три районные налоговые инспекции. Общая численность основного персонала налоговых органов республики на 1990 год была установлена в количестве 999 человек. (103).

В 2001 г. Управление МНС России по Республике Дагестан приступило к укрупнению инспекций и оптимизации численности, создав 34 территориальных налоговых органа.

Приказ МНС России от 27.12.2002 №БГ-3-25/752 изменил ситуацию, и Управление начало перевод инспекций на типовую структуру.

Очередное укрупнение налоговых органов Республики Дагестан произошло в 2004 году. В структуре УФНС России по РД остались 22 МРИ.

В последние годы во всех налоговых органах внедрен единый программный комплекс «Система электронной обработки данных», осуществлен переход на более эффективный – функциональный принцип организации работы, что стало возможным во многом благодаря реализации Федеральной целевой программы «Развитие налоговых органов».

Сегодня ФНС России в Дагестане представлена 13 межрайонными, 3 районными (в г. Махачкале) инспекциями и МРИ по крупнейшим налогоплательщикам РД ФНС России, а также самим Управлением с предельной численностью сотрудников – 1542 человека (для сравнения: на 02.06.2004 г. эта цифра составляла 2197 человек). И демонстрируют они весьма неплохие результаты работы.

Так, 18 сентября 2019 г. в УФНС России по Республике Дагестан состоялось заседание расширенной коллегии, на котором были подведены итоги за первое полугодие и определены задачи до конца 2019 года. Открыл мероприятие руководитель УФНС России по Республике Дагестан Г.Х. Апсалямов (с сентября 2018 г.) который подвел итоги и определил приоритетные направления и задачи налоговых органов Дагестана.

Г.Х. Апсалямов отметил, что прогнозные назначения по налоговым доходам за 8 месяцев 2019 года выполнены по всем бюджетам и государственным внебюджетным фондам. По сравнению с январём-августом 2018 года налоговые доходы и сборы возросли на 9,6%, или на 2,2 млрд. руб., в том числе в консолидированный бюджет республики на 16,9%, или на 2,9 млрд. рублей. (103).

Индикативные показатели консолидированного бюджета РФ выполнены на 116,5 процента с перевыполнением на 3,5 млрд. рублей. Доля налогов, направленных в федеральный бюджет, составила в текущем году 4,6 процента, соответственно в консолидированный бюджет республики – 95,4 процента.

Поступления страховых взносов на обязательное социальное страхование в январе-августе 2019 года составили 15,2 млрд. рублей, что на 4,9 процента, или на 700 млн. рублей больше аналогичного периода прошлого года. Индикативные показатели при этом исполнены на 106,6% (дополнительно поступило – 900 млн. рублей).

В консолидированный бюджет Республики Дагестан за 8 месяцев 2019 года поступило 19,7 млрд. рублей, бюджетные назначения выполнены на 120,4% (перевыполнение составило 3,3 млрд. рублей). По сравнению с соответствующим периодом прошлого года обеспечен прирост на 16,9 процента или 2,9 млрд. рублей. Из общего объема средств, поступивших в консолидированный бюджет Республики Дагестан, в республиканский бюджет поступило 14 млрд. рублей и местные бюджеты - 5,7 млрд. рублей. (103).

Руководитель УФНС России по Республике Дагестан рассказал о результатах контрольной работы за первое полугодие 2019 года. Так, за этот период проведено 47 выездных налоговых проверок и 6782 камеральных проверок, по результатам которых доначислено платежей на сумму 683,9 млн. рублей, в том числе по выездным налоговым проверкам 588,7 млн. рублей. При этом результативность одной выездной налоговой проверки составила 12,8 млн. рублей, а доначисления на одну выездную проверку организации, выявившую нарушения, увеличились по сравнению с аналогичным периодом прошлого года на 24,8 млн. рублей и составили 32,9 млн.

В целом по Управлению по сравнению с первым полугодием 2018 года поступления всех налогов увеличились на 2787,4 млн. рублей или на 117,2 процента.

Г.Х. Апсалямов поручил коллегам исключить случаи безосновательного затягивания выездных налоговых проверок более чем на 150 дней и принять все необходимые меры для сбора доказательственной базы при применении положений статьи 54.1 НК РФ. (103).

Одной из важнейших задач, стоящих перед Службой, руководитель УФНС России по Республике Дагестан назвал повышение эффективности администрирования «зарплатных» налогов. За истекшие 8 месяцев платежи по НДФЛ возросли на 23,1%, или на 2,1 млрд.

рублей. Налоговые органы, применяя риск-анализ, работают с плательщиками, чья заработная плата отклоняется от среднеотраслевых значений. Работа ведётся не только в рамках контрольных мероприятий, но и комиссий по легализации «теневой» заработной платы.

Другим важным направлением работы налоговых органов было обозначено урегулирование задолженности по налогам и страховым взносам. Так, за семь месяцев 2019 года мерами принудительного взыскания обеспечено поступление налогов и взносов в бюджет на сумму 3,4 млрд. рублей, что больше, чем в 2018 году на 900 млн. рублей или на 136 процентов. В 2019 году повысилась эффективность взыскания и при взаимодействии со Службой судебных приставов. За семь месяцев 2019 года эффективность составила 67,2 процента против 46 процентов в аналогичном периоде 2018 года.

Главный налоговик Дагестана подчеркнул, что проблемным вопросом дня остается погашение задолженности по имущественным налогам физических лиц, которая по состоянию на 1 сентября 2019 года составляет 5,1 млрд. рублей. (103).

В целях погашения образовавшейся задолженности налоговыми органами республики совместно с муниципалитетами регулярно проводятся Единые дни уплаты налогов. Эффективность такой формы работы стала очевидной - за последние три месяца в рамках этих мероприятий в бюджет поступило 32 млн. рублей.

Другим инструментом погашения налоговых долгов стали совместные рейды на автодорогах со Службой судебных приставов и ГИБДД. С начала 2019 года проведено 635 рейдов и взыскано с владельцев транспортных средств 21,3 млн. рублей.

Таким образом, за восемь месяцев 2019 года по имущественным налогам физических лиц обеспечено снижение задолженности на 640 млн. рублей или 11,3 процента против 390 млн. руб. за аналогичный период 2018 года (без учета списанной задолженности по «налоговой амнистии»). (103).

За каждым структурным подразделением УФНС России по РД закреплены конкретные задачи. Например, основными *задачами Контрольного отдела №1* являются:

1. Организация контроля за соблюдением законодательства РФ о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ - за правильностью исчисления, полнотой

и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей.

2. Обеспечение общих принципов контрольной работы, в том числе по крупнейшим налогоплательщикам.

3. Мониторинг, обобщение и анализ результатов контрольной работы инспекций ФНС России по Республике Дагестан (далее – инспекции), в том числе по крупнейшим и основным налогоплательщикам.

4. Организация, координация и участие в проведении мероприятий налогового контроля, в том числе в отношении крупнейших и основных налогоплательщиков, кредитно-финансовых учреждений, страховых и иностранных организаций в ходе выездных налоговых проверок.

5. Анализ и систематизация применяемых налогоплательщиками форм и способов уклонения от налогообложения.

6. Организационное обеспечение и координация взаимодействия инспекций с правоохранительными и иными контролирующими органами в сфере деятельности по выявлению, предупреждению и пресечению налоговых правонарушений.

7. Организация взаимодействия инспекций с правоохранительными и иными контролирующими органами в сфере деятельности по выявлению, предупреждению и пресечению налоговых правонарушений при организации и проведении повторных выездных налоговых проверок, проводимых Отделом.

8. Координация работы инспекций по проведению проверок организаций и индивидуальных предпринимателей по вопросам применения контрольно-кассовой техники (далее ККТ), платежных карт и бланков строгой отчетности, а также по осуществлению регистрации ККТ, используемой организациями и индивидуальными предпринимателями в соответствии с законодательством РФ. (103).

9. Координация работы инспекций по проведению проверок организаций и индивидуальных предпринимателей по вопросам полноты учёта выручки денежных средств, в части соблюдения порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций.

10. Организация работы инспекций по контролю за осуществлением валютных операций резидентами и не резидентами, не являющимися кредитными организациями или валютными биржами, организация информационного обмена и взаимодействия с органами и агентами валютного контроля, в рамках компетенции Отдела.

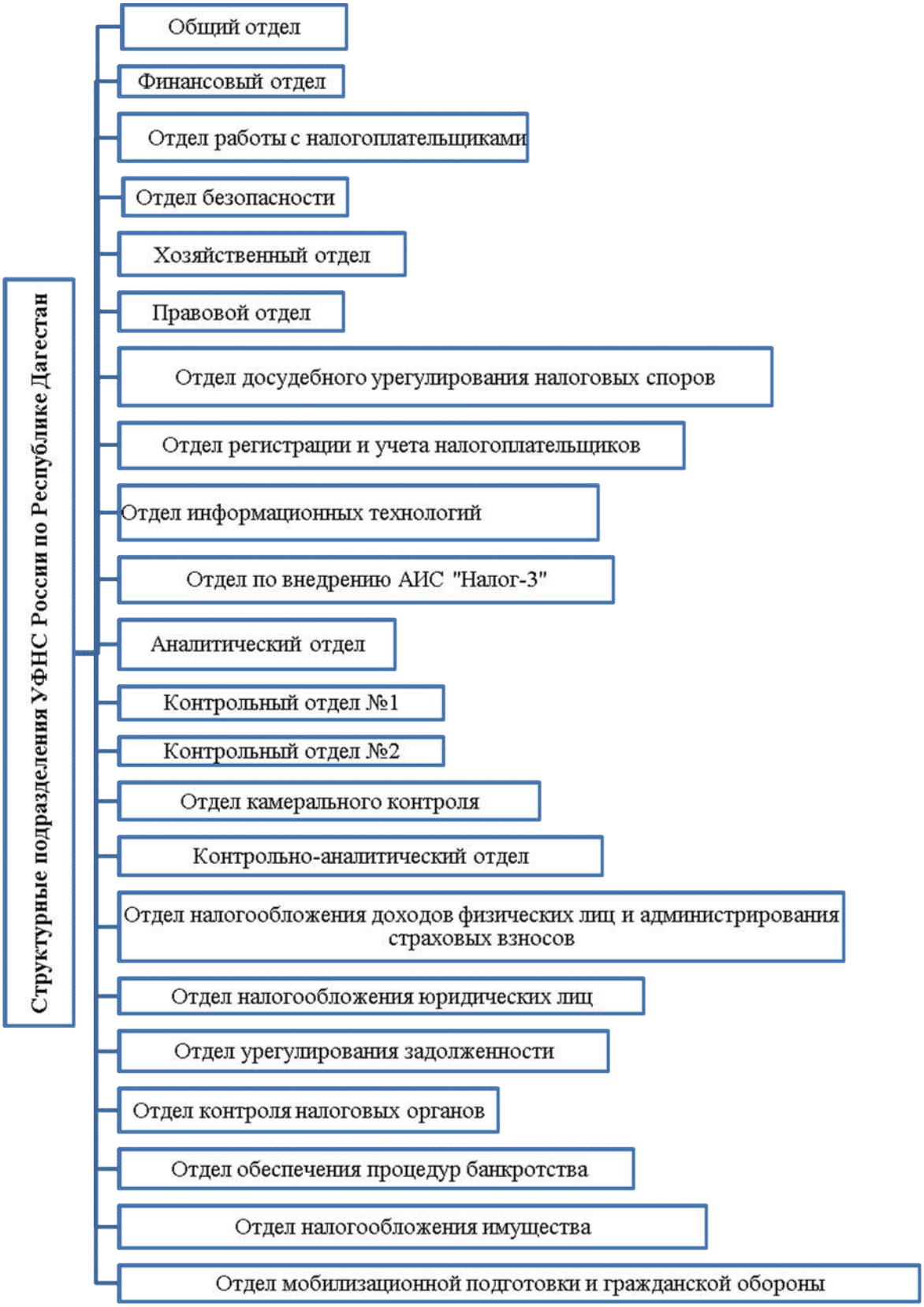

Рисунок 7 - Структурные подразделения УФНС России по Республике Дагестан (103)

11. Координация работы инспекций по обмену информацией с компетентными органами иностранных государств в соответствии с международными договорами.

12. Информирование в установленном порядке налогоплательщиков по вопросам, отнесенным к компетенции Отдела.

13. Участие в работе по патриотическому воспитанию гражданских служащих Управления и инспекций. (103).

Основные *задачи Контрольно-аналитического отдела* следующие:

1. Осуществление комплексных стандартных процедур планирования выездных налоговых проверок, методологического обеспечения проведения предпроверочного анализа и контроля за проведением предпроверочного анализа.

2. Разработка и направление в адрес подведомственных налоговых инспекций области предложений Управления по включению налогоплательщиков в План выездных налоговых проверок.

3. Осуществление методологического и организационного обеспечения работы подведомственных налоговых инспекций области по контролю за осуществлением валютных, организация и осуществление контроля за деятельностью подведомственных налоговых инспекций области по вопросам соблюдения участниками внешнеэкономической деятельности валютного законодательства.

4. Организация информационного обмена и взаимодействия с органами и агентами валютного контроля по вопросам, отнесенным к компетенции налоговых органов.

5. Осуществление методологического обеспечения организации планирования выездных налоговых проверок, соблюдение порядка отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок, в т.ч. в отношении которых имеется информация о ликвидации (реорганизации); анализ списков налогоплательщиков, подлежащих включению в планы проведения выездных налоговых проверок, представляемые подведомственными налоговыми инспекциями области, на предмет целенаправленного отбора налогоплательщиков для проведения таких проверок и осуществление контроля за исполнением указанных планов.

6. Проведение с использованием информационных ресурсов углубленного изучения информации в отношении налогоплательщиков в целях выявления значительных рисков, приведших к неуплате налогов и выработки концепции форм и методов налогового контроля.

7. Организация обмена информацией с Управлениями по регионам по вопросам планирования выездных налоговых проверок налогоплательщиков.

8. Планирование, анализ и обобщение результатов выездных налоговых проверок нижестоящих налоговых органов; мониторинг и анализ качества проведения предпроверочного анализа налогоплательщиков, в отношении которых в отчетном квартале вынесены решения по результатам выездных налоговых проверок; взаимодействие со структурными подразделениями Управления по вопросам планирования выездных налоговых проверок и квалификации нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленных на стадии проведения предпроверочного анализа.

9. Методологическое и организационное взаимодействие с правоохранительными, контролирующими органами и другими ведомствами по вопросам планирования и отбора налогоплательщиков для выездных налоговых проверок; по выявлению, предупреждению и пресечению налоговых правонарушений.

10. Участие (при необходимости) в рассмотрении заявлений и жалоб юридических лиц и граждан, связанных с вопросами применения положений действующих законодательных и иных нормативных правовых актов, регулирующих процедуры проведения налоговых проверок и иных форм контрольной работы, оформления и реализации их результатов. (103).

УФНС – вышестоящий территориальный налоговый орган в соответствующем субъекте РФ по отношению к инспекциям по городам, районам и районам городов, а также инспекциям межрайонного уровня.

Региональный уровень управления налоговыми отношениями реализуется главными исполнителями мер государственной налоговой политики — региональными налоговыми органами — Управлениями ФНС России и их территориальными подведомственными структурами. Второй уровень является самым сложным, поскольку для управления налоговыми отношениями необходимо управлять и системой региональных и местных налоговых органов, контролируя при этом результативность их деятельности, влияние результатов на собираемость налогов и сборов, своевременное пополнение бюджета налоговыми доходами и оценивая налоговый потенциал всех подведомственных региону территорий.

Между всеми налоговыми органами существуют взаимоотношения, определенные Законом о налоговых органах РФ и Положением о Федеральной налоговой службе. Основной принцип таких взаимоотношений – вертикальная подотчетность, т. е. непосредственно центральному аппарату подотчетны налоговые органы второго уровня: УФНС России по субъектам РФ и межрегиональные инспекции; соответственно налоговым органам второго уровня подотчетны ИФНС России по городам, районам и городам без районного деления, а также инспекции межрайонного уровня. При этом между налоговыми органами существует четкое распределение функций.

Таким образом, каждый налоговый орган подчиняется непосредственно своему вышестоящему территориальному налоговому органу и соответственно ФНС России. Вертикальная подотчетность обусловливает порядок обмена информацией, взаимодействие и применение единых стандартизированных требований при осуществлении налогового администрирования. Поскольку ФНС России – вышестоящий налоговый орган, то ее указания относительно применения налогового законодательства подлежат обязательному исполнению всеми территориальными налоговыми органами.

Каждый налоговый орган – самостоятельное юридическое лицо, имеет свою смету, на основе которой выделяются средства из федерального бюджета на его содержание, текущий счет в банке, печать. Как юридическое лицо каждый налоговый орган вправе выступать в суде истцом и быть ответчиком.

2.3. Инспекция ФНС России как основное звено системы налоговых органов

В соответствии с «Типовым положением об инспекции Федеральной налоговой службы по району, району в городе, городу без районного деления и инспекции Федеральной налоговой службы межрайонного уровня», утвержденным Приказом Минфина России от 17.07.2014 № 61н (ред. от 09.08.2018) "Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы" Инспекция ФНС по району, району в городе, городу без районного деления, инспекция ФНС межрайонного уровня (далее - Инспекция) является территориальным органом ФНС России и входит в единую централизованную систему налоговых органов.

Инспекция находится в непосредственном подчинении Управления ФНС России по субъекту РФ (субъектам Российской Федерации, находящимся в границах федерального округа) и подконтрольна ФНС России и Управлению.

Инспекция имеет сокращенное наименование: ИФНС России № _____ по _____, Межрайонная ИФНС России № _____ по _____. (26).

Инспекция является территориальным органом, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджетную систему РФ налогов, сборов и страховых взносов, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджетную систему РФ иных обязательных платежей, за производством и оборотом табачной продукции, за соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядка и условий ее регистрации и применения, полнотой учета выручки денежных средств и использованием специальных банковских счетов платежными агентами (субагентами), банковскими платежными агентами (субагентами) и поставщиками, а также функции органа валютного контроля в пределах компетенции налоговых органов.

Инспекция осуществляет государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей, крестьянских (фермерских) хозяйств, представляет в делах о банкротстве и в процедурах, применяемых в деле о банкротстве, требования об уплате обязательных платежей и требования РФ по денежным обязательствам.

Инспекция может осуществлять все или отдельные полномочия в установленной сфере деятельности, которые определяются в Положении об Инспекции, разработанном в соответствии с Типовым положением. (26).

Инспекция, находящаяся в непосредственном подчинении Управления ФНС России по субъекту РФ, может осуществлять полномочия в установленной сфере деятельности на всей территории субъекта РФ, в котором осуществляет свои полномочия указанное Управление, и (или) на отдельной территории такого субъекта РФ.

Инспекция, находящаяся в непосредственном подчинении Управления ФНС России по субъектам РФ, находящимся в границах федерального округа, может осуществлять полномочия в установлен-

ной сфере деятельности на территории одного или нескольких субъектов РФ, в которых осуществляет свои полномочия указанное Управление, на всей и (или) отдельной территории таких субъектов РФ.

Территория осуществления полномочий (отдельных полномочий) устанавливается в Положении об Инспекции, разработанном в соответствии с Типовым положением.

Инспекция осуществляет свою деятельность во взаимодействии с территориальными органами федеральных органов исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями.

Поскольку Инспекция ФНС России является основным звеном системы налоговых органов, работающим непосредственно с физическими и юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями, остановимся на её полномочиях более подробно.

В разделе II «*Полномочия*» Типового положения отмечается: «Инспекция осуществляет следующие *полномочия* в установленной сфере деятельности:

6.1. осуществляет контроль и надзор (в том числе проверки) за:

6.1.1. соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджетную систему РФ налогов, сборов и страховых взносов, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджетную систему РФ иных обязательных платежей;

6.1.2. соблюдением резидентами (за исключением кредитных организаций, некредитных финансовых организаций, осуществляющих виды деятельности, указанные в Федеральном законе от 10 июля 2002 г. N 86-ФЗ "О Центральном банке РФ (Банке России)" и нерезидентами валютного законодательства РФ, требований актов органов валютного регулирования и валютного контроля (за исключением контроля за валютными операциями, связанными с перемещением товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза, с ввозом товаров в РФ и их вывозом из РФ), соответствием проводимых валютных операций, не связанных с перемещением товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза, с ввозом товаров в РФ и их вывозом из РФ, условиям лицензий и

разрешений, а также за соблюдением резидентами, не являющимися уполномоченными банками, обязанности уведомлять налоговые органы по месту своего учета об открытии (закрытии, изменении реквизитов) счетов (вкладов) в банках, расположенных за пределами территории РФ, и представлять отчеты о движении средств по таким счетам (вкладам);

6.1.3. соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, соблюдением порядка и условий ее регистрации и применения, а также полнотой учета выручки денежных средств и использованием специальных банковских счетов платежными агентами (субагентами), банковскими платежными агентами (субагентами) и поставщиками;

6.1.4. проведением всероссийских лотерей;

6.2. осуществляет бюджетные полномочия администратора доходов федерального бюджета, бюджета субъекта РФ, местных бюджетов, входящих в консолидированный бюджет соответствующего субъекта РФ, бюджетов государственных внебюджетных фондов РФ;

6.3. осуществляет государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств;

6.4. регистрирует в установленном порядке контрольно-кассовую технику, используемую организациями и индивидуальными предпринимателями в соответствии с законодательством РФ;

6.5. ведет в установленном порядке:

6.5.1. учет организаций и физических лиц на подведомственной территории и (или) учет крупнейших налогоплательщиков, подлежащих постановке на учет в Инспекции, в целях проведения налогового контроля;

6.5.2. Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ), Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП) и Единый государственный реестр налогоплательщиков (ЕГРН);

6.5.3. учет (по каждому налогоплательщику, плательщику сборов, плательщику страховых взносов и виду платежа) сумм налогов, сборов и страховых взносов, подлежащих уплате и фактически поступивших в бюджет, а также сумм пени, налоговых санкций;

6.6. *осуществляет*:

6.6.1. формирование налоговой статистики;

6.6.2. мониторинг начислений и прогнозирование поступлений налоговых платежей и страховых взносов от крупнейших налогоплательщиков;

6.6.3. организацию и проведение мероприятий налогового контроля в отношении крупнейших налогоплательщиков;

6.6.4. анализ информации, поступающей от налогоплательщиков, плательщиков страховых взносов, налоговых органов и иных источников, характеризующих деятельность крупнейших налогоплательщиков, схем уклонения от налогообложения, подготовку предложений по выявлению, пресечению и предупреждению данных схем;

6.7. представляет сведения, содержащиеся в ЕГРЮЛ, ЕГРИП и ЕГРН, в соответствии с законодательством РФ;

6.8. представляет финансовым органам местных администраций - по муниципальным образованиям (в том числе финансовым органам муниципальных районов - по поселениям) информацию о начисленных, уплаченных суммах по видам налогов, сборов и иных обязательных платежей, о суммах задолженности по ним, а также сведения о налоговой базе и структуре начислений по налогам и сборам, формирующим в соответствии с Бюджетным кодексом РФ доходы бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов;

6.9. бесплатно информирует (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 представляет формы налоговых деклараций (расчетов) и разъясняет порядок их заполнения;

6.10. осуществляет в установленном порядке прием налоговых деклараций (расчетов);

6.11. осуществляет в установленном порядке совместную сверку расчетов по налогам, сборам, страховым взносам, пеням, штрафам, процентам;

6.12. осуществляет в установленном законодательством РФ порядке возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, сборов, страховых взносов, пеней и штрафов;

6.13. принимает в установленном законодательством РФ порядке решения об изменении сроков уплаты налогов, сборов, страховых взносов и пеней;

6.14. взыскивает в установленном порядке недоимки, а также пени, проценты и штрафы по налогам, сборам и страховым взносам, предъявляет в суды общей юрисдикции, Верховный Суд РФ или арбитражные суды иски (заявления):

о взыскании недоимки, пеней, штрафов за налоговые правонарушения;

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

о досрочном расторжении договора об инвестиционном налоговом кредите;

в иных случаях, предусмотренных законодательством РФ;

6.15. представляет в соответствии с законодательством РФ о несостоятельности (банкротстве) интересы РФ по обязательным платежам и (или) денежным обязательствам;

6.16. осуществляет функции получателя средств федерального бюджета, предусмотренных на содержание Инспекции и реализацию возложенных на нее функций;

6.17. обеспечивает в пределах своей компетенции защиту сведений, составляющих государственную, налоговую и иную охраняемую законом тайну, персональных данных;

6.18. осуществляет в соответствии с законодательством РФ работу по комплектованию, хранению, учету и использованию квалифицированных сертификатов ключа проверки электронной подписи и средств электронной подписи, применяемых в ходе деятельности Инспекции;

6.19. организует прием граждан, обеспечивает своевременное и полное рассмотрение обращений граждан, принимает по ним решения и направляет заявителям ответы в установленный законодательством Российской Федерации срок;

6.20 организует профессиональную подготовку работников Инспекции, их переподготовку, повышение квалификации и стажировку;

6.21. обеспечивает в соответствии с законодательством РФ комплектование, хранение, учет и использование архивных документов, образовавшихся в ходе деятельности Инспекции;

6.22. обеспечивает внедрение информационных систем, автоматизированных рабочих мест и других средств автоматизации и компьютеризации работы Инспекции;

6.23. осуществляет закупки товаров, работ и услуг для нужд Инспекции, а также иные действия заказчика, предусмотренные законодательством РФ и иными нормативными правовыми актами о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ и услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд, от имени РФ заключает государственные контракты, иные договоры в пределах доведенных лимитов бюджетных обязательств, с учетом принятых и неисполненных обязательств…». (26).

Инспекцию возглавляет начальник, назначаемый на должность и освобождаемый от должности руководителем ФНС России. Он несет персональную ответственность за выполнение возложенных на Инспекцию задач и функций.

В таблице 3 отражены территориальные инспекции ФНС России по Республике Дагестан.

Рассмотрим структуру МРИ ФНС России №1 по РД. Она имеет три территориально обособленных рабочих мест (ТОРМов) по Ахтынскому, Рутульскому и Докузпаринскому районам и следующие отделы:

- ✓Отдел учета и работы с налогоплательщиками;
- ✓Отдел общего обеспечения;
- ✓Отдел информационно-аналитической работы;
- ✓Отдел контрольной работы.

ИФНС России по Кировскому району г. Махачкалы имеет следующую структуру:

- ✓ Отдел информатизации;
- ✓ Отдел общего обеспечения;
- ✓ Правовой отдел;
- ✓ Аналитический отдел;
- ✓ Отдел урегулирования задолженности;
- ✓ Отдел учета и работы с налогоплательщиками;

Таблица 3

Территориальные инспекции ФНС России по РД

Наименование инспекции	**Территория обслуживания налогоплательщиков**
Межрайонная инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Республике Дагестан	
МРИ ФНС России №1	Ахтынский, Докузпаринский, Магарамкентский и Рутульский районы
МРИ ФНС России №2	Агульский, Курахский, Сулейман-Стальский и Хивский районы
МРИ ФНС России №3	г. Дербент и Дербентский район
МРИ ФНС России №4	г. Дагестанские Огни, Дахадаевский, Кайтагский и Табасаранский районы
МРИ ФНС России №6	г. Избербаш и Сергокалинский район
МРИ ФНС России №7	г. Буйнакск и Буйнакский район
МРИ ФНС России №8	г. Кизилюрт, Кизилюртовский и Кумторкалинский районы
МРИ ФНС России №9	Акушинский, Лакский, Левашинский и Кулинский районы
МРИ ФНС России №10	Гергебильский, Гунибский, Унцукульский, Чародинский, Тляратинский, Цунтинский, Хунзахский и Шамильский районы
МРИ ФНС России №12	Ахвахский, Ботлихский, Гумбетовский и Цумадинский районы
МРИ ФНС России №14	г. Каспийск, Карабудахкентский и Каякентский районы
МРИ ФНС России №15	г. Кизляр, г. Южно-Сухокумск, Бабаюртовский, Кизлярский, Тарумовский и Ногайский районы
МРИ ФНС России №17	г. Хасавюрт, Казбековский, Новолакский и Хасавюртовский районы
ИФНС России	Советский район г. Махачкалы
ИФНС России	Ленинский район г. Махачкалы
ИФНС России	Кировский район г. Махачкалы

Источник: http://www.r05.nalog.ru [Электронный ресурс]: сайт «Управление ФНС России по Республике Дагестан».

Рассмотрим структуру МРИ ФНС России №1 по РД. Она имеет три территориально обособленных рабочих мест (ТОРМов) по Ахтынскому, Рутульскому и Докузпаринскому районам и следующие отделы:

- ✓Отдел учета и работы с налогоплательщиками;
- ✓Отдел общего обеспечения;

✓Отдел информационно-аналитической работы;
✓Отдел контрольной работы.

ИФНС России по Кировскому району г. Махачкалы имеет следующую структуру:

- ✓ Отдел информатизации;
- ✓ Отдел общего обеспечения;
- ✓ Правовой отдел;
- ✓ Аналитический отдел;
- ✓ Отдел урегулирования задолженности;
- ✓ Отдел учета и работы с налогоплательщиками;
- ✓ Отдел выездных проверок №1;
- ✓ Отдел выездных проверок №2;
- ✓ Отдел выездных проверок №3;
- ✓ Отдел камеральных проверок №1;
- ✓ Отдел камеральных проверок №2;
- ✓ Отдел камеральных проверок №3;
- ✓ Отдел оперативного контроля.

Следует отметить, что Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам создана в каждом субъекте РФ, в т.ч. в Республике Дагестан (на базе городской налоговой инспекции г. Махачкалы). Её деятельность регулируется «Типовым положением о межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам» (Приложение N 8 к приказу Минфина России от 17.07.2014 № 61н).

Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам (Межрайонная инспекция по КН) является территориальным органом ФНС России и входит в единую централизованную систему налоговых органов.

Межрайонная инспекция по КН находится в непосредственном подчинении Межрегиональной инспекции ФНС по крупнейшим налогоплательщикам и подконтрольна ФНС России и МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам. Межрайонная инспекция по КН осуществляет все полномочия в установленной сфере деятельности в отношении крупнейших налогоплательщиков регионального уровня.

Межрайонная инспекция по КН осуществляет свою деятельность во взаимодействии с территориальными органами федеральных органов исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправле-

ния и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями. (103).

Особая роль в отношениях между налоговыми органами и налогоплательщиками отведена самому налогоплательщику, особенно юридическому лицу, поскольку все организации, уплачивающие налоги, имеют организационную структуру управления, наделенную традиционными управленческими функциями. В экономической литературе последних десятилетий систему управления организаций отождествляют с термином «менеджмент». Разные области менеджмента имеют свои названия: производственный менеджмент, риск-менеджмент и т.д., что побудило российских налоговедов ввести в литературный оборот термин «налоговый менеджмент». Применительно к системе управления организацией налогоплательщика налоговый менеджмент может быть обоснован необходимостью планировать налоговые платежи, оценивать собственную налоговую нагрузку, ее влияние на результаты деятельности, анализировать состав ключевых показателей деятельности и их изменение с учетом уплаченных налогов и других обременительных платежей.

Основной задачей МРИ ФНС России или ИФНС России по району (городу) является организация работы по выполнению следующих функций:

- учет и регистрация налогоплательщиков;
- прием налоговой отчетности и начисление платежей;
- проведение проверок правильности исчисления и уплаты налогов:
- контроль за поступлением платежей;
- формирование отчетности налоговой инспекции и её представление в вышестоящую налоговую инспекцию (УФНС по субъекту РФ);
- экономический анализ деятельности налоговой инспекции и состояния обслуживаемого района;
- организация работы вспомогательных служб (бухгалтерия, административно-хозяйственный отдел). (103).

В связи с полной автоматизацией налоговых служб и переходом на систему АИС «Налог-3», деятельность налоговых органов необходимо рассматривать с точки зрения автоматизации и информатизации.

Исходя из основных функций ИФНС, осуществляется информатизация районной налоговой инспекции. Рассмотрим каждую функцию отдельно и представим ее направления автоматизации.

Учет и регистрация. Перед постановкой на учет налогоплательщиков юрисконсультом налоговой инспекции, действующим на основе законодательства, выполняются проверка правильности заполнения заявления о постановке на учет, проверка подлинности документов, права лица, представившего их на регистрацию предприятия и т.д. После этого на налогоплательщика заводится папка личного дела и ему присваивается уникальный регистрационный номер – идентификационный номер налогоплательщика (ИНН).

С этого этапа начинается автоматизация ИФНС, что соответственно подразумевает создание АРМ. АРМ представляет собой автоматизированное рабочее место налогового работника, оснащенное техническими, математическими, программными и информационными средствами, необходимыми для автоматизации выполнения им своих функций. Рабочее место должно быть организовано в соответствии с общими требованиями к автоматизированному рабочему месту офисного служащего. Персональный компьютер должен быть подключен к локально – вычислительной сети налогообложения (ЛВС НО) и оснащен средствами неограниченного доступа к режимам работы «Системы электронной обработки данных (ЭОД) инспекций местного уровня», прикладными программами общего назначения, обеспечивающими возможность администрирования ЛВС и баз данных (БД).

Функции хранения информации о налогоплательщике и заведение на него регистрационной карточки берет на себя АРМ учета и регистрации юридических лиц, формируется электронная папка на налогоплательщика. Эта информация в дальнейшем будет использована всеми отделами налоговых инспекторов и отделами анализа и отчетности налоговой инспекции, а также дополнена различными данными по налогоплательщику.

Следующим этапом работы инспекции является *прием налоговой отчетности.* В соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в РФ предприятия представляют в налоговые инспекции годовые и квартальные отчеты и балансы, состоящие из баланса предприятия, отчета о финансовых результатах и их использовании, приложения к балансу предприятия, расчеты расходов на оплату труда, принимаемых при исчислении облагаемой налогом при-

были, расчет НДС, расчет налога от фактической прибыли, налога от имущества организации, транспортного налога, страховых взносов, справки об авансовых платежах в бюджет и дополнительных платежах и др. Использование компьютера дает возможность следить за динамикой развития предприятия, использования им различных льгот, видеть направления для проведения документальной (выездной) проверки.

Наряду с приемом информации по юридическим лицам в налоговой инспекции идет работа и с физическими лицами. Производятся прием следующих налоговых расчетов: расчета налога на доходы с физических лиц, налога на имущество, земельного налога, транспортного налога, а также осуществляется контроль за поступлением платежей.

На основании первичных документов, поступающих от юридических и физических лиц должна автоматически рассчитываться сумма налога, печататься платежное уведомление и открываться лицевой счет. Система автоматически ведет лицевые счета по всем видам налогов, распределяя уплаченные суммы по срокам уплаты. Таким образом, на этом участке функционирует АРМ по работе с физическими лицами.

Следующей функцией налогового инспектора является *проведение документальной проверки.* Она предусматривает просмотр первичных документов с юридической точки зрения, выявляет правильность и полноту заполняемых реквизитов в них. С точки зрения информатизации данный участок работ должен автоматизироваться с помощью АРМ документальной проверки и экспертизы.

Информация о физических лицах, поступающая из организаций, учреждений, подразделяется на сведения об основных и дополнительных доходах, не по основному месту работы, об имуществе и других источниках дохода, подлежащих налогообложению. Указанная информация поступает в районные налоговые инспекции по месту регистрации предприятий и организаций, индивидуальных предпринимателей.

2.4. Функциональная характеристика межрегиональных инспекций ФНС России

Приказом Минфина России от 17.07.2014 № 61н (ред. от 09.08.2018) "Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы" утверждены:

- ✓ "Типовое положение об инспекции Федеральной налоговой службы по району, району в городе, городу без районного деления и инспекции Федеральной налоговой службы межрайонного уровня",
- ✓ "Типовое положение о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам",
- ✓ "Типовое положение о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по централизованной обработке данных",
- ✓ "Типовое положение о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по федеральному округу",
- ✓ "Типовое положение об управлении Федеральной налоговой службы по субъекту Российской Федерации (субъектам Российской Федерации, находящимся в границах федерального округа)",
- ✓ "Типовое положение о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по ценообразованию для целей налогообложения",
- ✓ "Типовое положение о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по камеральному контролю". (26).

В приложении №2 к Приказу Минфина России от 17.07.2014 № 61н дается "Типовое положение о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам".

В соответствии с Положением *Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам* (далее - Межрегиональная инспекция) является территориальным органом Федеральной налоговой службы и входит в единую централизованную систему налоговых органов.

Межрегиональная инспекция находится в непосредственном подчинении ФНС России и ей подконтрольна.

Межрегиональная инспекция имеет сокращенное наименование: МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № __ (1-9).

Межрегиональная инспекция является территориальным органом, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджетную систему

РФ налогов, сборов и страховых взносов, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджетную систему РФ иных обязательных платежей, а также за соблюдением валютного законодательства РФ крупнейшими налогоплательщиками федерального уровня, основным видом экономической деятельности которых является…. (далее - крупнейшие налогоплательщики федерального уровня), функции органа валютного контроля в пределах компетенции налоговых органов и установленные настоящим Положением функции в отношении иностранных организаций, оказывающих физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, услуги в электронной форме, указанные в пункте 1 статьи 174.2 Налогового кодекса РФ, местом реализации которых признается территория РФ (за исключением иностранных организаций, оказывающих указанные услуги через обособленное подразделение, расположенное на территории РФ), и осуществляющих расчеты непосредственно с указанными физическими лицами, а также иностранных организаций - посредников, признаваемых налоговым агентом в соответствии с пунктом 3 статьи 174.2 Налогового кодекса РФ (за исключением иностранных организаций, осуществляющих предпринимательскую деятельность с участием в расчетах непосредственно с физическими лицами через обособленное подразделение, расположенное на территории РФ) (далее - иностранные организации).

Межрегиональная инспекция осуществляет все полномочия в установленной сфере деятельности в отношении крупнейших налогоплательщиков федерального уровня, а также установленные настоящим Положением полномочия в отношении иностранных организаций, которые определяются в Положении о Межрегиональной инспекции, разработанном в соответствии с настоящим Типовым положением.

Межрегиональная инспекция осуществляет свою деятельность непосредственно и через межрайонные инспекции ФНС по крупнейшим налогоплательщикам №№ (1-9) во взаимодействии с территориальными органами федеральных органов исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями. (26).

В рамках настоящего Типового положения приказом Минфина России от 31.01.2019 г. № ММВ-7-4/39» утверждены Положения о

Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по всем девяти крупнейшим налогоплательщикам. Так, например, в приложении №2 Приказа дается Положение о Межрегиональной инспекции ФНС по крупнейшим налогоплательщикам №2.

В Положении отмечается:

«3. Межрегиональная инспекция является территориальным органом, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов и страховых взносов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей, а также за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации крупнейшими налогоплательщиками федерального уровня, *основным видом экономической деятельности которых является 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 (далее - крупнейшие налогоплательщики федерального уровня), функции органа валютного контроля в пределах компетенции налоговых органов.*

Межрегиональная инспекция осуществляет все полномочия в установленной сфере деятельности в отношении крупнейших налогоплательщиков федерального уровня, которые определяются в Положении о Межрегиональной инспекции, разработанном в соответствии с Типовым положением…

5. Межрегиональная инспекция осуществляет свою деятельность непосредственно и через межрайонные инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам NN 3, 4 во взаимодействии с территориальными органами федеральных органов исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями». (26).

Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по централизованной обработке данных

Согласно Приложению №3 к Приказу Минфина России от 17.07.2014 N 61н Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по централизованной обработке данных (МИ ФНС России по ЦОД) является территориальным органом ФНС России и входит в единую централизованную систему налоговых органов. Межрегиональная инспекция находится в непосредственном подчинении ФНС России и ей подконтрольна.

Межрегиональная инспекция может осуществлять отдельные полномочия в установленной сфере деятельности, которые определяются в Положении о Межрегиональной инспекции, разработанном в соответствии с настоящим Типовым положением.

Так, 31 января 2018 г. Руководителем ФНС России подписан приказ № ММВ-7-4/56@ «Об утверждении Положений о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по централизованной обработке данных и о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по централизованной обработке данных № 2». Эти Положения разработаны в соответствии с Типовым положением и во исполнение приказа ФНС России от 27.12.2017 N ММВ-7-4/1102@ "О создании Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по централизованной обработке данных № 2".

В «Положении о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по централизованной обработке данных» отмечается:

«1. Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по централизованной обработке данных (далее - Межрегиональная инспекция) является территориальным органом Федеральной налоговой службы (далее - ФНС России) и входит в единую централизованную систему налоговых органов.

Межрегиональная инспекция находится в непосредственном подчинении ФНС России и ей подконтрольна.

2. Межрегиональная инспекция имеет сокращенное наименование: МИ ФНС России по ЦОД.

3. Межрегиональная инспекция является территориальным органом, осуществляющим функции мониторинга за эксплуатацией и информационной безопасностью автоматизированной информационной системы (далее - АИС) ФНС России, в том числе за своевременностью и качеством выполняемых подведомственной организацией

ФНС России работ по осуществлению организационно-технического и информационного обеспечения деятельности ФНС России и ее территориальных органов…

5. Межрегиональная инспекция осуществляет свою деятельность во взаимодействии с территориальными органами федеральных органов исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями.

II. Полномочия

6. Межрегиональная инспекция осуществляет следующие полномочия в установленной сфере деятельности:

6.1. осуществляет мониторинг работоспособности АИС ФНС России, включая ее информационно-технологическую инфраструктуру (далее - ИТ-инфраструктура), мониторинг и анализ исполнения территориальными органами ФНС России и подведомственными ФНС России организациями технических регламентов обеспечения работоспособности АИС ФНС России;

6.2. осуществляет анализ возможности и вероятности отклонений от параметров работоспособности АИС ФНС России, состояния информационной безопасности ФНС России и разработку предложений по их упреждению;

6.3. осуществляет мониторинг и анализ состояния информационной безопасности ФНС России и выявление случаев нарушения информационной безопасности налоговыми органами ФНС России и подведомственными ФНС России организациями, в том числе отслеживает качественные и количественные показатели внедрения и эксплуатации средств защиты информации, участвует в разработке стандартов, регламентов и инструкций, направленных на обеспечение информационной безопасности ФНС России;

6.4. осуществляет автоматизированный мониторинг действий пользователей информационных систем ФНС России, являющихся сотрудниками ФНС России, подведомственных ФНС России организаций и организаций, выполняющих работы (оказывающих услуги) по государственным контрактам, заключенным ФНС России, в части нарушения информационной безопасности;

6.5. осуществляет работы по обнаружению, предотвращению и ликвидации компьютерных атак на электронные сервисы ФНС Рос-

сии и осуществляет взаимодействие в указанной области с уполномоченными федеральными органами исполнительной власти;

6.6. осуществляет обработку обращений налоговых органов и внешних пользователей по вопросам, входящим в компетенцию инспекции и связанным с выполняемыми функциями, в том числе путем организации службы поддержки;

6.7. осуществляет обработку документов об отсутствии (наличии) задолженности по уплате налогов физическим лицам, выходящим из гражданства РФ;

6.8. осуществляет обработку документов по подтверждению постоянного местопребывания (резидентства) в РФ физических лиц, юридических лиц и международных организаций, имеющих такой статус по законодательству РФ, для целей применения межправительственных соглашений об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов;

6.9. осуществляет обмен налоговой информацией ФНС России с компетентными налоговыми органами иностранных государств (стран СНГ) в рамках межправительственных соглашений (конвенций) об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (капитал), межправительственных соглашений о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства, заключенных между Российской Федерацией и зарубежными государствами;

6.10. осуществляет мониторинг и анализ исходных кодов приложений АИС ФНС России с использованием инструментальных средств проверки качества исходного кода приложений, в том числе проверки наличия уязвимостей согласно рекомендациям стандартов безопасного программирования;

6.11. обеспечивает создание и направление сертификатов ключей проверки электронной подписи налогоплательщиками в электронной форме через личный кабинет налогоплательщика, аннулирование выданных сертификатов ключей проверки электронных подписей, предоставление налогоплательщикам через личный кабинет налогоплательщика средств электронной подписи, обеспечивающих возможность создания ключа электронной подписи и усиленной неквалифицированной подписи, ведение реестра выданных и аннулированных сертификатов проверки электронных подписей;

6.12. обеспечивает в соответствии с законодательством РФ комплектование, хранение, учет и использование архивных документов, образовавшихся в ходе деятельности Межрегиональной инспекции;

6.13. предоставляет сведения из государственных реестров, федеральных информационных ресурсов и федерального хранилища данных налоговым органам и внешним пользователям в соответствии с документами ФНС России;

6.14. участвует в рамках компетенции Межрегиональной инспекции в выработке и мониторинге реализации единых, взаимосвязанных решений в области информационной и технологической архитектуры при выполнении проектирования АИС ФНС России, в том числе в части методик, правил, принципов и стандартов в области информационной безопасности;

6.15. участвует в рамках компетенции Межрегиональной инспекции в подготовке материалов для проведения проверок состояния информационной безопасности территориальных органов ФНС России и подведомственных ФНС России организаций, а по решению ФНС России и в самих проверках;

6.16. участвует в рамках компетенции Межрегиональной инспекции в разработке системы оценки качества функционирования АИС ФНС России;

6.17. участвует в разработке показателей и параметров мониторинга работоспособности и состояния информационной безопасности, а также методов их определения;

6.18. участвует в рамках компетенции Межрегиональной инспекции в разработке методологической основы развития и автоматизации процессов внутреннего аудита и внутреннего контроля, системы оценки качества исполнения территориальными органами ФНС России функций налогового администрирования, а также системы оценки качества исполнения работ подведомственной организацией ФНС России;

6.19. участвует в рамках компетенции Межрегиональной инспекции в проводимых ФНС России мероприятиях по описанию, разработке, тестированию и внедрению новых информационных технологий и решений в части ИТ-инфраструктуры ФНС России в соответствии с предъявляемыми ФНС России требованиями к защите информации;

6.20. осуществляет доведение до ФНС России статистических показателей мониторинга, полномочия по осуществлению которого

установлены настоящим Положением, а также результатов анализа, сделанных на их основе, и предложений по устранению выявленных нарушений;

6.21. взаимодействует в установленном порядке с территориальными органами ФНС России…». (103).

В «*Положении о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по централизованной обработке данных № 2*» говорится, что Межрегиональная инспекция ФНС по централизованной обработке данных № 2 является территориальным органом ФНС России и входит в единую централизованную систему налоговых органов.

Межрегиональная инспекция находится в непосредственном подчинении ФНС России и ей подконтрольна, имеет сокращенное наименование: МИ ФНС России по ЦОД № 2.

Межрегиональная инспекция является территориальным органом, осуществляющим функции мониторинга за выполнением с использованием автоматизированной информационной системы (далее - АИС) ФНС России технологических процессов ФНС России.

МИ ФНС России по ЦОД № 2 реализует следующие полномочия в установленной сфере деятельности:

«6.1. осуществляет мониторинг своевременности, полноты и качества реализации с применением АИС ФНС России регламентов технологических процессов ФНС России - закрепленных в правовых актах ФНС России последовательностей взаимосвязанных действий, осуществляемых ФНС России, ее территориальными органами и подведомственными ФНС России организациями, направленных на достижение заданного результата в сфере обеспечения функционирования, развития и реализации полномочий ФНС России;

6.2. осуществляет автоматизированный мониторинг качества данных, содержащихся в федеральном хранилище данных АИС ФНС России и участвует в проводимых ФНС России мероприятиях, направленных на повышение качества данных;

6.3. осуществляет анализ возможности и вероятности отклонений от параметров качества данных, содержащихся в федеральном хранилище данных АИС ФНС России и исполнения технологических процессов ФНС России, закрепленных в правовых актах ФНС России, и разработку предложений по их упреждению;

6.4. осуществляет по поручениям ФНС России аналитическую обработку данных, содержащихся в федеральном хранилище данных АИС ФНС России;

6.5. осуществляет обработку обращений налоговых органов и внешних пользователей по вопросам, входящим в компетенцию инспекции и связанным с выполняемыми функциями, в том числе путем организации службы поддержки;

6.6. обеспечивает в соответствии с законодательством РФ комплектование, хранение, учет и использование архивных документов, образовавшихся в ходе деятельности Межрегиональной инспекции;

6.7. предоставляет сведения из государственных реестров, федеральных информационных ресурсов и федерального хранилища данных налоговым органам и внешним пользователям в соответствии с документами ФНС России;

6.8. участвует в рамках компетенции Межрегиональной инспекции в выработке и мониторинге реализации единых, взаимосвязанных решений, в части методик, правил, принципов и стандартов по работе с данными;

6.9. участвует в рамках компетенции Межрегиональной инспекции в регламентировании существующих технологических процессов ФНС России;

6.10. участвует в рамках компетенции Межрегиональной инспекции в разработке системы оценки качества функционирования АИС ФНС России;

6.11. участвует в разработке показателей и параметров мониторинга исполнения технологических процессов, обеспечения качества данных, а также методов их определения;

6.12. участвует в рамках компетенции Межрегиональной инспекции в разработке методологической основы развития и автоматизации процессов внутреннего аудита и внутреннего контроля, системы оценки качества исполнения территориальными органами ФНС России функций налогового администрирования;

6.13. участвует в рамках компетенции Межрегиональной инспекции в управлении требованиями к АИС ФНС России по поддержанию ее в актуальном состоянии и развитию;

6.14. участвует в рамках компетенции Межрегиональной инспекции в управлении данными, содержащимися в федеральном хранилище данных АИС ФНС России;

6.15. осуществляет доведение до ФНС России статистических показателей мониторинга, полномочия по осуществлению которого установлены настоящим Положением, а также результатов анализа, сделанных на их основе, и предложений по устранению выявленных нарушений…» (103).

Межрегиональная инспекция ФНС России
по федеральным округам

В «Типовом положении о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по федеральному округу» (Приложение № 4 к приказу Минфина России от 17.07.2014 № 61н) отмечается, что Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по федеральному округу является территориальным органом ФНС России в соответствующем федеральном округе и входит в единую централизованную систему налоговых органов. (26).

Межрегиональная инспекция находится в непосредственном подчинении ФНС России и ей подконтрольна.

Межрегиональная инспекция имеет сокращенное наименование: МИ ФНС России по _____ федеральному округу.

Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по федеральному округу является территориальным органом, осуществляющим взаимодействие ФНС России с полномочным представителем Президента Российской Федерации в федеральном округе, по поручению ФНС России осуществляет проверки эффективности работы территориальных органов ФНС России по соблюдению законодательства РФ о налогах и сборах, обеспечению правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в бюджетную систему РФ налогов, сборов и страховых взносов, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ, правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в бюджетную систему РФ иных обязательных платежей, соблюдения валютного законодательства РФ, а также осуществляющим в пределах своей компетенции финансовый контроль за деятельностью территориальных органов, организаций, находящихся в ведении ФНС России, на территории субъектов РФ, входящих в федеральный округ.

На Межрегиональную инспекцию могут быть возложены иные функции в случаях, предусмотренных законодательством РФ и другими нормативными правовыми актами.

Межрегиональная инспекция в своей деятельности руководствуется теми же нормативными актами, что и другие межрегиональные инспекции ФНС России.

Межрегиональная инспекция осуществляет свою деятельность во взаимодействии с территориальными органами федеральных органов исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями.

«Межрегиональная инспекция осуществляет следующие полномочия в установленной сфере деятельности:

6.1. принимает участие по согласованию с ФНС России в проверках, организуемых полномочным представителем Президента Российской Федерации в соответствующем федеральном округе;

6.2. организует взаимодействие ФНС России с полномочным представителем Президента РФ в соответствующем федеральном округе по вопросам, отнесенным к ее компетенции, и органами государственной власти субъектов РФ, входящих в состав соответствующего федерального округа;

6.3. организует и проводит проверки финансово-хозяйственной деятельности территориальных органов ФНС России и организаций, находящихся в ведении ФНС России, по плану, утвержденному ФНС России, а также по отдельным поручениям ФНС России;

6.4. организует и проводит по поручению ФНС России проверки территориальных органов ФНС России и организаций, находящихся в ведении ФНС России, по исполнению ими функций, установленных законодательством РФ о налогах и сборах, валютным законодательством РФ и иными нормативными правовыми актами РФ, а также участвует в проверках территориальных органов ФНС России и организаций, находящихся в ведении ФНС России, по исполнению ими функций, установленных законодательством РФ о налогах и сборах, валютным законодательством РФ и иными нормативными правовыми актами РФ, проводимых ФНС России;

6.5. участвует по поручению ФНС России в выездных (повторных выездных) налоговых проверках, назначаемых территориальными органами ФНС России, входящими в данный федеральный округ, либо ФНС России;

6.6. проводит анализ схем уклонения от налогообложения и уплаты страховых взносов, подготовку предложений по выявлению, пресечению и предупреждению данных схем;

6.7. изучает, анализирует и обобщает практику работы территориальных органов ФНС России, входящих в соответствующий федеральный округ, во взаимодействии со структурными подразделениями центрального аппарата ФНС России;

6.8. организует и осуществляет взаимодействие с управлениями ФНС России по субъектам РФ, входящим в федеральный округ, по вопросам информационного обмена;

6.9. доводит до сведения соответствующих структурных подразделений центрального аппарата ФНС России информацию о выявленных в ходе проверок территориальных органов ФНС России нарушениях законодательных и иных нормативных правовых актов;

6.10. оказывает помощь территориальным органам ФНС России, входящим в данный федеральный округ, при представлении ими интересов государства в федеральном арбитражном суде округа и осуществляет взаимодействие с ним. (Данная функция возлагается на межрегиональные инспекции, место нахождения (город) которых совпадает с местонахождением (городом), в котором располагается федеральный арбитражный суд округа);

6.11. осуществляет функции получателя средств федерального бюджета, предусмотренных на содержание Межрегиональной инспекции и реализацию возложенных на нее функций;

6.12. обеспечивает в пределах своей компетенции защиту сведений, составляющих государственную, налоговую и иную охраняемую законом тайну, персональные данные;

6.13. осуществляет в соответствии с законодательством РФ работу по комплектованию, хранению, учету и использованию квалифицированных сертификатов ключа проверки электронной подписи и средств электронной подписи, применяемых в ходе деятельности Межрегиональной инспекции;

6.14. организует прием граждан, обеспечивает своевременное и полное рассмотрение обращений граждан, принимает по ним решения и направляет заявителям ответы в установленный законодательством РФ срок…» (26).

Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по ценообразованию для целей налогообложения

Трансфертное ценообразование является одним из самых распространенных способов минимизации налогов. Им пользуются как крупные промышленные и торговые компании, так и малые предприятия.

Трансфертная цена – это цена, устанавливаемая в хозяйственных операциях между различными подразделениями единой компании или между участниками единой группы компаний. Деятельность по установлению цен между такими компаниями называется трансфертным ценообразованием. Трансфертные цены позволяют перераспределять общую прибыль группы лиц в пользу лиц, находящихся в государствах с более низкими налогами. Это наиболее простая и распространенная схема минимизации уплачиваемых налогов.

Трансфертные цены складываются при сделках между взаимосвязанными компаниями. Компании устанавливают их, исходя из соображений целесообразной организации бизнеса, оптимизации финансовых потоков. Проблемы с трансфертными ценами возникают при ведении бизнеса в разных налоговых юрисдикциях с разным уровнем налогообложения.

Федеральным законом от18.07.2011 № 227-ФЗ (вступил в силу с 01.01.2012) Налоговый кодекс РФ дополнен разделом V.1 «Взаимозависимые лица и международные группы компаний. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании. Документация по международным группам компаний» (в ред. ФЗ от 27.11.2017 N 340-ФЗ), предусматривающий полномочия ФНС России по контролю цен в сделках между взаимозависимыми лицами. (3).

Положения Раздела V.1 Кодекса находятся в тесной взаимосвязи с подходами, заложенными в Руководстве ОЭСР (OECD Transfer Pricing guidelines 2010), которые широко используются в практике работы ведущих зарубежных налоговых администраций.

Кроме того, регулированию трансфертного ценообразования в РФ посвящены: статья 20 НК РФ – определение взаимозависимых лиц, статья 40 НК РФ – правила трансфертного ценообразования, отдельные статьи главы 25 НК (ст. 269, 280, 301-305) и главы 21 НК (ст. 153) – частные нормы, законодательные и нормативные акты, на которые есть прямые ссылки в указанных статьях, либо раскрывающие

терминологию, судебные решения и письма Минфина РФ – толкование норм. (3).

В отсутствие четких законодательных правил данное направление контрольной деятельности государства может существенно влиять на инвестиционный климат в стране, так как ни одна организация, ведущая предпринимательскую деятельность, не может с уверенностью утверждать, что ее цены не будут оспорены налоговыми органами.

На данный момент контрольная деятельность ФНС России в указанной области регулируется (кроме раздела V.1 НК РФ) "Типовым положением о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по ценообразованию для целей налогообложения" (Приложение № 6 к приказу Минфина России от 17.07.2014 N 61н). В Положении говорится, что данная Межрегиональная инспекция является территориальным органом ФНС России и входит в единую централизованную систему налоговых органов, находится в непосредственном подчинении ФНС России и ей подконтрольна и имеет сокращенное наименование: *МИ ФНС России по ценам*.

Межрегиональная инспекция является территориальным органом, осуществляющим функции по автоматизированному контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах в части вопросов ценообразования и информационному обеспечению деятельности ФНС России, органов государственной власти и местного самоуправления, налогоплательщиков в данной сфере в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации.

Межрегиональная инспекция осуществляет свою деятельность во взаимодействии с территориальными органами федеральных органов исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями.

МИ ФНС России по ценам осуществляет следующие **полномочия** в установленной сфере деятельности:

«6.1. обеспечивает в установленном порядке прием, обработку, хранение и анализ информации о контролируемых сделках в соответствии с разделом V.I Налогового кодекса РФ, налоговой, бухгалтерской (финансовой) отчетности и другой информации, поступающей от налоговых органов, налогоплательщиков, других источников информации на бумажных и электронных носителях;

6.2. осуществляет в установленном порядке автоматизированную обработку и ввод получаемой информации в базы данных;

6.3. доводит в установленном порядке обработанную информацию в части вопросов, входящих в компетенцию ФНС России и территориальных налоговых органов;

6.4. осуществляет мониторинг и использование источников информации в соответствии с разделом V.I Налогового кодекса РФ, которые необходимы для анализа и контроля цен для целей налогообложения;

6.5. обеспечивает в установленном порядке сбор, обработку, обобщение, анализ и хранение информации о компаниях - участниках контролируемых сделок, в том числе являющихся резидентами иностранных государств (в том числе имеющих обособленные подразделения, филиалы, представительства на территории РФ), поступающей от налоговых органов, налогоплательщиков, других источников информации;

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

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

6.8. принимает участие в подготовке материалов для проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, проводимых ФНС России;

6.9. 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;

6.10. предоставляет в установленном порядке информацию по вопросам ценообразования органам государственной власти и местного самоуправления, налогоплательщикам в случаях, установленных законодательством РФ, обеспечивает обмен информацией в электронном виде с органами государственной власти в соответствии с межведомственными соглашениями по вопросам ценообразования;

6.11. осуществляет на основании имеющихся информационных ресурсов автоматизированный отбор налогоплательщиков для проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, проводимых ФНС России;

6.12. по запросам ФНС России на основании информационных ресурсов ФНС России и информации из других источников в соответствии с разделом V.I Налогового кодекса РФ подготавливает экономические справки о компаниях - участниках контролируемых сделок, в том числе являющихся резидентами иностранных государств, содержащие дополнительные сведения о таких компаниях, в том числе об их учредителях и участниках, о наличии взаимозависимости и фактах совершения сделок с российскими контрагентами;

6.13. подготавливает аналитические таблицы для анализа и оценки влияния ценообразования на налоговый потенциал РФ, субъектов РФ…» (26).

Трансфертное ценообразование - процесс установления внутренней цены в рамках группы связанных между собой (взаимозависимых) лиц, отличной от рыночной, которая всегда привязана к конкретному продукту и субъекту, продающему или покупающему этот продукт. В условиях глобализации экономики, концентрации капитала и появления крупных транснациональных корпораций трансфертное ценообразование представляет собой явление, существование которого объективно вызвано такими процессами. В основе трансфертного ценообразования лежит использование в сделке цены, отклоняющейся от той цены, которая была бы применена двумя независимыми лицами, не связанными отношениями участия в капитале, общего контроля или сговора.

Основной задачей контролирующих (налоговых и таможенных) органов является не предотвращение использования трансфертных цен, а недопущение бюджетных потерь своего государства от их использования. При распределении налогового результата между сторонами сделки в соответствии с ценами, которые были бы применены в случае несвязанного характера сторон сделки, должны применяться санкции административного или уголовного характера.

Контроль над трансфертными ценами является особо деликатным направлением налогового контроля, так как он не преследует цели выявления нарушения норм налогового права, в отличие от обычной налоговой проверки. Это процедура определения суммы налога, направленная на его справедливое взимание в условиях, одинаковых как для зависимых, так и для независимых участников делового оборота. Можно утверждать, что это не только контрольное мероприятие, но и способ расчета налоговой базы, применяемый либо самим налогоплательщиком, либо налоговым органом.

Актуальность вопроса о контроле в области трансфертного ценообразования объясняется фискальным значением этого направления контрольной деятельности.

Налоговые органы при контроле за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам лишь в следующих случаях:

- между взаимозависимыми лицами;
- по товарообменным (бартерным) операциям;
- при совершении внешнеторговых сделок;
- при отклонении более чем на 20 % в сторону повышения или понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода.

Проверяя соответствие цен товаров определенному среднерыночному уровню, налоговые органы преследуют цель выявления заниженных или завышенных цен, используемых налогоплательщиками для снижения налоговых выплат.

Внутрироссийские сделки между взаимозависимыми лицами приведены п.2 ст.105.14 НК РФ. Для них предусмотрены пороговые значения сумм доходов по сделкам с одним лицом (взаимозависимыми лицами), при превышении которых за соответствующий календарный год сделки между этими лицами признаются контролируемыми.

Контролируемыми признаются сделки между взаимозависимыми лицами, в случае если местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства всех сторон и выгодоприобретателей по такой сделке является РФ (п.2 ст.105.14 НК РФ).

Критерии отнесения сделок к контролируемым ФНС России.

Сделки между взаимозависимыми лицами - резидентами России:

- если сумма доходов превышает 1 млрд. руб.;
- одна из сторон сделки является резидентом ОЭЗ и сумма доходов превышает 60 млн. руб.;
- одна из сторон сделки относится к плательщикам НДПИ, ЕСХН, ЕНВД и сумма доходов превышает 100 млн. руб.;
- одна из сторон сделки применяет УСН, освобождена от уплаты налога на прибыль (игорный бизнес) или является участником проекта «Сколково». (3).

Сделки с иностранными лицами, если сумма доходов превышает 60 млн. руб., сделки с участием офшоров, сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли (нефть и нефтепродукты, черные и цветные металлы, минеральные удобрения, драгоценные металлы и камни). Сделки с иностранными взаимозависимыми лицами признаются контролируемыми вне зависимости от суммы доходов.

Система трансфертного ценообразования используется только на предприятиях с высокой степень организации внутренней информационной структуры. Особенно это справедливо для российских предприятий, на которых внедрение системы трансфертного ценообразования происходит непосредственно в ходе внедрения информационных средств поддержки. Следовательно, проблемы информационной структуры оказывают наиболее существенное влияние на само существование внутрифирменной системы трансфертных цен, и непосредственно определяют тип организационной структуры предприятия.

При проведении налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами ФНС России использует следующие методы (ст. 105.7):

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

Метод сопоставимости рыночных цен является традиционным и основывается на валовой прибыли. В силу того, что до сих пор не выработана единая позиция налоговиков и налогоплательщиков о том, какие цены нужно брать в расчет, возникают постоянные споры. Судебная практика по данному вопросу тоже неоднородна. Перед началом использования нужно проанализировать цены внутри компании с аналогичными ценами среди несвязанных лиц.

Затратный метод ценообразования осуществляется с учетом затрат. Величина рентабельности должна находиться в пределах определенного интервала, тогда цена со стороны контролирующих органов будет признана рыночной. Если значение установится за пределами минимума, тогда цена будет рассчитана по фактическим затратам при условии рентабельности затрат по наименьшему значению интервала.

Метод последующей реализации основывается на сравнении валовой рентабельности с учетом рыночного интервала в результате перепродажи.

Метод сопоставимой рентабельности означает сопоставление операционной рентабельности с учетом рыночного интервала.

Метод распределения прибыли. Полученная прибыль сопоставляется и распределяется между всеми участниками сделки пропорционально: вкладу в совокупную прибыль, распределению доходности и распределению между сторонами.

Допускается комбинирование методов.

Основные цели трансфертного ценообразования – перемещения налогооблагаемой базы с помощью аффилированных лиц в компании, зарегистрированные в зонах с наиболее благоприятным налоговым режимом. Такую процедуру можно осуществить изменением цены сделки. С развитием производства, появлением крупных налогоплательщиков и выходом их на международный уровень стало актуальным трансфертное ценообразование.

При трансфертном ценообразовании выполняются следующие задачи:

- возможность регулировать процесс распределения или перераспределения прибыли между структурными подразделениями компании (дочерние и головные);
- сокращение не только налоговых, но и таможенных платежей.
- уменьшение рисков компаний;
- возможность распределить рынки сбыта и оказывать влияние на международных рынках между своими структурными подразделениями;
- способность намеренно занижать часть прибыли в дочерних компаниях, чтобы избежать повышения зарплат сотрудникам в случае отдельных требований.

Данные сделки не распространяются на имущественные права, интеллектуальную деятельность и информацию. Объектом контроля являются товары, работы, услуги. Такие операции существуют в целях оптимизации налогообложения с точки зрения пополнения в бюджет.

Налогообложение трансфертного ценообразования обладает определенными свойствами. Если в сделке фактическая цена не соответствует параметрам рыночной, то, в соответствии с законодательством РФ, налогоплательщик имеет право самостоятельно определять

ее размер. Главное, чтобы подобные расчеты не повлекли за собой занижение налогов или увеличение издержек. Это, естественно, вызовет интерес со стороны проверяющих органов. В случае обнаружения ошибки налогоплательщик должен внести необходимые корректировки, подать уточняющую налоговую декларацию с обязательным приложением пояснения, на основании чего можно идентифицировать определенную сделку.

Ежегодно до 20 мая организации обязаны отчитаться в налоговой инспекции, подав соответствующее уведомление, которое должно содержать подробную информацию обо всех сделках, имеющих статус контролируемых. Данное уведомление обязаны подать все участники сделки. Таким образом, осуществляется двойной контроль. Проверяющие органы могут самостоятельно проверить наличие подобных сделок. Для осуществления контроля со стороны налоговиков достаточно наличия самого факта совершения сделки, подпадающей под статус контролируемой. Главная цель данной проверки – выявить соответствие или несоответствие уровню рыночных цен при осуществлении операции.

Основные причины принятия решений ФАС РФ не в пользу налоговых органов:

- нарушение последовательности применения методов;
- недоказанность невозможности использования методов, предшествующих примененному;
- применение иной (не предусмотренной НК РФ) методики расчета рыночной цены;
- недоказанность выводов, содержащихся в актах налоговых органов;
- нет оснований для применения ст. 40 НК РФ;
- товары и услуги не являются идентичными по характеристикам;
- сделки не являются идентичными по условия.

Крупнейшим налогоплательщикам предлагается заключать соглашения о ценообразовании с ФНС. Соглашения могут быть как односторонние (внутри России), так и многосторонние (с участием лиц и налоговых органов других стран). Срок действия соглашения о ценообразовании – три года (с возможностью продления на два года). Предполагается, что заключение таких соглашений защитит налогоплательщиков от претензий налоговых органов относительно исполь-

зованных цен и возможного доначисления налогов по результатам проверок условий контролируемых сделок.

Порядок проведения контроля цен аналогичен порядку проведения выездной налоговой проверки, о котором будет сказано в вопросе 6.4 учебного пособия.

Межрегиональная инспекция ФНС по камеральному контролю

Деятельность Межрегиональной инспекции ФНС по камеральному контролю регулируется "Типовым положением о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по камеральному контролю" (Приложение № 7 к приказу Минфина России от 17.07.2014 № 61н).

Межрегиональная инспекция также является территориальным органом ФНС России, входит в единую централизованную систему налоговых органов, находится в непосредственном подчинении ФНС России и ей подконтрольна, имеет сокращенное наименование: *МИ ФНС России по камеральному контролю.*

Межрегиональная инспекция является территориальным органом, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах на основе автоматизированной обработки сведений об операциях, содержащихся в налоговых декларациях по налогу на добавленную стоимость (НДС).

МИ ФНС России по камеральному контролю осуществляет следующие **полномочия** в установленной сфере деятельности:

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

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

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

6.4. 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;

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

6.6. 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;

6.7. доводит в установленном порядке 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) об операциях, содержащихся в налоговых декларациях по НДС, свидетельствующих о занижении суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет, либо о завышении суммы НДС, заявленной к возмещению;

6.8. 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;

6.9. 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;

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

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

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

6.13. вырабатывает и представляет в ФНС России предложения по мерам, направленным на пресечение причин уклонения налогоплательщиков от налогообложения НДС…». (26).

ГЛАВА 3. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ. НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИХ СОВЕРШЕНИЕ

3.1. Права и обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов, страховых взносов)

В соответствии со ст. 19 НК РФ налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги, сборы, страховые взносы.

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

В случаях, предусмотренных НК РФ, налогоплательщиками признаются иностранные структуры без образования юридического лица.

Права налогоплательщиков (плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов) закреплены в статье 21 НК РФ.

Налогоплательщики имеют право:

«1) получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения;

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

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

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

5) на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов;

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

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

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

8) присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;

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

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

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

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

13) на соблюдение и сохранение налоговой тайны;

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

15) на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом». (3).

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

Плательщики сборов, плательщики страховых взносов имеют те же права, что и налогоплательщики.

В статье 22 НК РФ *«Обеспечение и защита прав налогоплательщиков (плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов)»* установлено:

«1. Налогоплательщикам (плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов) гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов.

Порядок защиты прав и законных интересов налогоплательщиков (плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов) определяется настоящим Кодексом и иными федеральными законами.

2. Права налогоплательщиков (плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов) обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов.

Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей по обеспечению прав налогоплательщиков (плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов) влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами». (3).

Статья 23 НК РФ посвящена обязанностям налогоплательщиков (плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов).

«1. Налогоплательщики обязаны:

1) уплачивать законно установленные налоги;

2) встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена настоящим Кодексом;

3) вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;

4) представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;

5) представлять в налоговый орган по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, по запросу налогового органа книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций; представлять в налоговый орган по месту нахождения организации годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность не позд-

нее трех месяцев после окончания отчетного года, за исключением случаев, когда организация в соответствии с Федеральным законом от 6 декабря 2011 года N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" не обязана вести бухгалтерский учет или является религиозной организацией, у которой за отчетные (налоговые) периоды календарного года не возникало обязанности по уплате налогов и сборов;

6) представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, которые предусмотрены настоящим Кодексом, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;

7) выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;

8) в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом;

9) нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах». (3).

Кроме того, налогоплательщики - организации и индивидуальные предприниматели помимо указанных выше обязанностей обязаны сообщать в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства индивидуального предпринимателя:

- 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, - в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;
- обо всех обособленных подразделениях российской организации, созданных на территории РФ (за исключением филиалов и представительств), и изменениях в ранее сообщенные в налоговый орган сведения о таких обособленных подразделениях:
  - ✓ в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения российской организации;

- ✓ в течение трех дней со дня изменения соответствующего сведения об обособленном подразделении российской организации;

- обо всех обособленных подразделениях российской организации на территории РФ, через которые прекращается деятельность этой организации (которые закрываются этой организацией):

- в течение трех дней со дня принятия российской организацией решения о прекращении деятельности через филиал или представительство (закрытии филиала или представительства);

- в течение трех дней со дня прекращения деятельности российской организации через иное обособленное подразделение (закрытия иного обособленного подразделения). (3).

Налогоплательщики - физические лица по налогам, уплачиваемым на основании налоговых уведомлений также обязаны сообщать о наличии у них объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств, признаваемых объектами налогообложения по соответствующим налогам, в налоговый орган по своему выбору в случае неполучения налоговых уведомлений и неуплаты налогов в отношении указанных объектов налогообложения за период владения ими.

Указанное сообщение с приложением копий правоустанавливающих (правоудостоверяющих) документов на объекты недвижимого имущества и (или) документов, подтверждающих государственную регистрацию транспортных средств, представляется в налоговый орган в отношении каждого объекта налогообложения однократно в срок до 31 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Сообщение о наличии объекта налогообложения не представляется в налоговый орган в случаях, если физическое лицо получало налоговое уведомление об уплате налога в отношении этого объекта или если не получало налоговое уведомление в связи с предоставлением ему налоговой льготы.

Налогоплательщики обязаны уведомлять налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства физического лица в порядке и сроки, предусмотренные статьей 25.14 НК РФ:

1) о своем участии в иностранных организациях (в случае, если доля такого участия превышает 10 процентов);

2) об учреждении иностранных структур без образования юридического лица;

3) о контролируемых иностранных компаниях, в отношении которых они являются контролирующими лицами.

В свою очередь иностранные организации, а также иностранные структуры без образования юридического лица, имеющие недвижимое имущество на праве собственности, признаваемое объектом налогообложения обязаны сообщать в налоговый орган по местонахождению объекта недвижимого имущества сведения об участниках этой иностранной организации (для иностранной структуры без образования юридического лица - сведения о ее учредителях, бенефициарах и управляющих).

При наличии у иностранной организации (иностранной структуры без образования юридического лица) нескольких объектов имущества, сообщение представляется в налоговый орган по месту нахождения одного из объектов имущества по выбору этого лица.

На плательщиков страховых взносов возложены следующие обязанности:

«1) уплачивать установленные настоящим Кодексом страховые взносы;

2) вести учет объектов обложения страховыми взносами, сумм исчисленных страховых взносов по каждому физическому лицу, в пользу которого осуществлялись выплаты и иные вознаграждения, в соответствии с главой 34 настоящего Кодекса;

3) представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета расчеты по страховым взносам;

4) представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и порядке, которые предусмотрены настоящим Кодексом, документы, необходимые для исчисления и уплаты страховых взносов;

5) представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и порядке, которые предусмотрены настоящим Кодексом, сведения о застрахованных лицах в системе индивидуального (персонифицированного) учета;

6) в течение *шести лет* обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления и уплаты страховых взносов;

7) сообщать в налоговый орган по месту нахождения российской организации - плательщика страховых взносов о наделении обособленного подразделения (включая филиал, представительство), соз-

данного на территории РФ, полномочиями (о лишении полномочий) по начислению выплат и вознаграждений в пользу физических лиц в течение одного месяца со дня наделения его соответствующими полномочиями (лишения полномочий);

8) нести иные обязанности, предусмотренные законодательством РФ о налогах и сборах». (3).

Плательщики сборов обязаны уплачивать законно установленные сборы и нести иные обязанности, установленные законодательством РФ о налогах и сборах.

За невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей налогоплательщик (плательщик сбора, плательщик страховых взносов) несет ответственность в соответствии с законодательством РФ.

Лицо, относящееся к категории налогоплательщиков, обязанных в соответствии с п. 3 ст. 80 НК РФ представлять налоговые декларации (расчеты) в электронной форме, должно не позднее 10 дней со дня возникновения любого из оснований отнесения этого лица к указанной категории налогоплательщиков обеспечить получение документов, которые используются налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, от налогового органа по месту учета в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота.

Указанное лицо обязано передать налоговому органу в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота квитанцию о приеме таких документов в течение шести дней со дня их отправки налоговым органом.

Эта обязанность лица считается исполненной при наличии у него договора с оператором электронного документооборота на оказание услуг по обеспечению электронного документооборота (о передаче прав на использование программного обеспечения, предназначенного для обеспечения электронного документооборота) с указанным налоговым органом по месту учета этого лица и квалифицированного сертификата ключа проверки электронной подписи или при наличии такого договора и квалифицированного сертификата ключа проверки электронной подписи у уполномоченного представителя лица, которому предоставлены полномочия на получение документов от указанного налогового органа.

В случае, если получение от налогового органа документов осуществляется через уполномоченного представителя лица, на которое возложена обязанность, такая обязанность считается исполненной при наличии в указанном налоговом органе также документов, подтверждающих полномочия уполномоченного представителя лица - владельца указанного квалифицированного сертификата ключа проверки электронной подписи на получение документов от указанного налогового органа. При этом, если уполномоченным представителем лица является юридическое лицо, такая обязанность считается исполненной при наличии в указанном налоговом органе также документов, подтверждающих полномочия физического лица - владельца указанного сертификата ключа проверки электронной подписи на получение документов от указанного налогового органа (за исключением случаев, если физическое лицо является законным представителем такого юридического лица).

Документы, подтверждающие полномочия указанных выше уполномоченных представителей, должны быть представлены в налоговый орган лицом лично или через представителя либо направлены в налоговый орган в электронной форме в виде электронных образов документов (документов на бумажном носителе, преобразованных в электронную форму путем сканирования с сохранением их реквизитов) через оператора электронного документооборота не позднее трех дней со дня предоставления уполномоченному представителю соответствующих полномочий.

Налогоплательщики, уплачивающие налоги в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, также несут обязанности, предусмотренные законодательством Таможенного союза и законодательством РФ о таможенном деле.

Сообщения, предусмотренные ст. 23 НК РФ, могут быть представлены в налоговый орган лично или через представителя, направлены по почте заказным письмом, переданы в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика.

Если указанные сообщения переданы в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи, такие сообщения должны быть заверены усиленной квалифицированной электронной подписью лица, представившего их, или усиленной квалифицированной электронной подписью его представителя.

Формы и форматы сообщений, представляемых на бумажном носителе или в электронной форме, а также порядок заполнения форм указанных сообщений утверждаются ФНС России. (3).

По отдельным видам налогов на налогоплательщика закон не имеет обязанности исчислять сумму налога – и уплачивать налоги самостоятельно. Такие обязанности несет налоговый агент.

В соответствии со ст. 24 НК РФ *налоговыми агентами* признаются лица, на которых в соответствии с Кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему РФ.

Налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики.

Налоговые агенты обязаны:

«1) правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему РФ на соответствующие счета Федерального казначейства;

2) письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах;

3) вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему РФ налогов, в том числе по каждому налогоплательщику;

4) представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов;

5) в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

3.1. Налоговые агенты несут также другие обязанности, предусмотренные настоящим Кодексом.

4. Налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом для уплаты налога налогоплательщиком.

5. За неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей налоговый агент несет ответственность в соответствии с законодательством РФ». (3).

Налоговые агенты, как и налогоплательщики, обязаны в течение четырех лет обеспечивать документы, необходимые для исчисления, удержания и перечисления налогов в бюджет.

Обязанность по уплате налога, сбора и страховых взносов возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных НК РФ или иным актом законодательства о налогах и сборах, страховых взносах.

Обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора.

Согласно статьи 44 НК РФ обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается:

- с уплатой налога и (или) сбора;
- со смертью физического лица - налогоплательщика или с объявлением его умершим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством РФ.

Задолженность по имущественным налогам (транспортному, земельному и на имущество физических лиц) умершего лица либо лица, объявленного умершим, погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством РФ для оплаты наследниками долгов наследодателя;

- с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой РФ в соответствии со ст. 49 НК РФ;
- с возникновением иных обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате соответствующего налога или сбора. (3).

Эти положения применяются также в отношении страховых взносов и распространяются на плательщиков страховых взносов.

Согласно ст. 45 «Исполнение обязанности по уплате налога, сбора, страховых взносов» НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Обязанность по уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков исполняется ответственным участником этой группы, если иное не предусмотрено Кодексом.

Обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. Налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налога досрочно.

Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым органом или таможенным органом налогоплательщику требования об уплате налога.

Уплата налога может быть произведена за налогоплательщика иным лицом. Иное лицо не вправе требовать возврата из бюджетной системы РФ уплаченного за налогоплательщика налога.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок производится взыскание налога в порядке, предусмотренном НК РФ.

Взыскание налога с организации или индивидуального предпринимателя производится в порядке, предусмотренном ст. 46 и 47 НК РФ, а с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, производится в порядке, предусмотренном ст. 48 Кодекса.

Взыскание налога в судебном порядке производится:

«1) с лицевых счетов организаций, если взыскиваемая сумма превышает пять миллионов рублей;

2) в целях взыскания недоимки, возникшей по итогам проведенной налоговой проверки, числящейся более трех месяцев:

- за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством РФ зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), - с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ (предприятий);

- за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством РФ основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), - с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий);

- за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством РФ зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), - с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий), если с момента, когда организация, за которой числится недоимка, узнала или должна была узнать о назначении выездной налоговой проверки или о начале проведения камеральной налоговой проверки, произошла передача денежных

средств, иного имущества основному (преобладающему, участвующему) обществу (предприятию) и если такая передача привела к невозможности взыскания указанной недоимки;

- за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством РФ основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), - с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), если с момента, когда организация, за которой числится недоимка, узнала или должна была узнать о назначении выездной налоговой проверки или о начале проведения камеральной налоговой проверки, произошла передача денежных средств, иного имущества зависимому (дочернему) обществу (предприятию) и если такая передача привела к невозможности взыскания указанной недоимки.

Если налоговым органом в указанных случаях будет установлено, что выручка за реализуемые товары (работы, услуги) поступает на счета нескольких организаций или если с момента, когда организация, за которой числится недоимка, узнала или должна была узнать о назначении выездной налоговой проверки или о начале проведения камеральной налоговой проверки, произошла передача денежных средств, иного имущества нескольким основным (преобладающим, участвующим) обществам (предприятиям), зависимым (дочерним) обществам (предприятиям), взыскание недоимки производится с соответствующих организаций пропорционально доле поступившей им выручки за реализуемые товары (работы, услуги), доле переданных денежных средств, стоимости иного имущества.

Положения настоящего подпункта также применяются, если налоговым органом в указанных случаях будет установлено, что перечисление выручки за реализуемые товары (работы, услуги), передача денежных средств, иного имущества основным (преобладающим, участвующим) обществам (предприятиям), зависимым (дочерним) обществам (предприятиям) были произведены через совокупность взаимосвязанных операций, в том числе в случае, если участники указанных операций не являются основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями).

Положения настоящего подпункта также применяются, если налоговым органом в указанных случаях будет установлено, что перечисление выручки за реализуемые товары (работы, услуги), передача денежных средств, иного имущества производятся лицам, признан-

ным судом иным образом зависимыми с налогоплательщиком, за которым числится недоимка.

При применении положений настоящего подпункта взыскание может производиться в пределах поступившей основным (преобладающим, участвующим) обществам (предприятиям), зависимым (дочерним) обществам (предприятиям), лицам, признанным судом иным образом зависимыми с налогоплательщиком, за которым числится недоимка, выручки за реализуемые товары (работы, услуги), переданных денежных средств, иного имущества.

Стоимость имущества в указанных в настоящем подпункте случаях определяется как остаточная стоимость имущества, отраженная в бухгалтерском учете организации на момент, когда организация, за которой числится недоимка, узнала или должна была узнать о назначении выездной налоговой проверки или о начале проведения камеральной налоговой проверки;

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

4) с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога возникла по результатам проверки федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

2.1. Взыскание налога не производится в случае неуплаты или неполной уплаты налога декларантом, признаваемым таковым в соответствии с Федеральным законом "О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ ", и (или) иным лицом, информация о котором содержится в специальной декларации, представленной в соответствии с указанным Федеральным законом.

Взыскание налога на основании настоящего пункта не производится при соблюдении одного из следующих условий:

1) если обязанность по уплате такого налога возникла у декларанта и (или) иного лица в результате совершения до 1 января 2015 года операций, связанных с приобретением (формированием источ-

ников приобретения), использованием либо распоряжением имуществом (имущественными правами) и (или) контролируемыми иностранными компаниями, информация о которых содержится в специальной декларации, представленной в период с 1 июля 2015 года по 30 июня 2016 года, либо с открытием и (или) зачислением денежных средств на счета (вклады), информация о которых содержится в такой специальной декларации;

2) если обязанность по уплате такого налога возникла у декларанта и (или) иного лица до 1 января 2018 года в результате совершения операций, связанных с приобретением (формированием источников приобретения), использованием либо распоряжением имуществом (имущественными правами) и (или) контролируемыми иностранными компаниями, информация о которых содержится в специальной декларации, представленной в период с 1 марта 2018 года по 28 февраля 2019 года, либо с открытием и (или) зачислением денежных средств на счета (вклады), информация о которых содержится в такой специальной декларации. При этом положения настоящего подпункта не распространяются на обязанность по уплате налогов, предусмотренных частью второй настоящего Кодекса, подлежащих уплате в отношении прибыли и (или) имущества контролируемых иностранных компаний». (3).

Обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком:

«1) с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика (со счета иного лица в случае уплаты им налога за налогоплательщика) в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа;

1.1) с момента передачи физическим лицом в банк поручения на перечисление в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства без открытия счета в банке денежных средств, предоставленных банку физическим лицом, при условии их достаточности для перечисления;

2) с момента отражения на лицевом счете организации, которой открыт лицевой счет, операции по перечислению соответствующих денежных средств в бюджетную систему РФ;

3) со дня внесения физическим лицом в банк, кассу местной администрации, организацию федеральной почтовой связи либо в мно-

гофункциональный центр предоставления государственных и муниципальных услуг наличных денежных средств для их перечисления в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства;

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

5) со дня удержания сумм налога налоговым агентом, если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика возложена в соответствии с настоящим Кодексом на налогового агента;

6) со дня уплаты декларационного платежа в соответствии с федеральным законом об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами;

7) со дня предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика или со счета иного лица в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа в счет возмещения ущерба, причиненного бюджетной системе РФ в результате преступлений, за совершение которых статьями 198 - 199.2 Уголовного кодекса РФ предусмотрена уголовная ответственность. При этом зачет суммы указанных денежных средств в счет исполнения соответствующей обязанности по уплате налога производится в порядке, установленном федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов;

8) со дня принятия налоговым органом в соответствии со статьей 45.1 настоящего Кодекса решения о зачете суммы единого налогового платежа физического лица в счет исполнения обязанности налогоплательщика - физического лица по уплате транспортного налога, земельного налога и (или) налога на имущество физических лиц». (3).

Обязанность по уплате налога не признается исполненной в следующих случаях:

«1) отзыва лицом, предъявившим в банк поручение на перечисление в бюджетную систему РФ денежных средств в счет уплаты налога, или возврата банком такому лицу неисполненного поручения на перечисление соответствующих денежных средств в бюджетную систему РФ;

2) отзыва организацией, которой открыт лицевой счет, или возврата органом Федерального казначейства (иным уполномоченным органом, осуществляющим открытие и ведение лицевых счетов) организации неисполненного поручения на перечисление соответствующих денежных средств в бюджетную систему РФ;

3) возврата местной администрацией, организацией федеральной почтовой связи либо многофункциональным центром предоставления государственных и муниципальных услуг физическому лицу наличных денежных средств, принятых для их перечисления в бюджетную систему РФ;

4) неправильного указания налогоплательщиком или иным лицом, предъявившим в банк поручение на перечисление в бюджетную систему РФ денежных средств в счет уплаты налога за налогоплательщика, в поручении на перечисление суммы налога номера счета Федерального казначейства и наименования банка получателя, повлекшего неперечисление этой суммы в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства;

5) если на день предъявления налогоплательщиком (иным лицом, предъявившим в банк поручение на перечисление в бюджетную систему РФ денежных средств в счет уплаты налога за налогоплательщика) в банк (орган Федерального казначейства, иной уполномоченный орган, осуществляющий открытие и ведение лицевых счетов) поручения на перечисление денежных средств в счет уплаты налога этот налогоплательщик (иное лицо) имеет иные неисполненные требования, которые предъявлены к его счету (лицевому счету) и в соответствии с гражданским законодательством РФ исполняются в первоочередном порядке, и если на этом счете (лицевом счете) нет достаточного остатка для удовлетворения всех требований.

5. Обязанность по уплате налога исполняется в валюте РФ, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом. Пересчет суммы налога, исчисленной в предусмотренных настоящим Кодексом случаях в иностранной валюте, в валюту РФ осуществляется по официальному курсу Центрального банка РФ на дату уплаты налога.

6. Неисполнение обязанности по уплате налога является основанием для применения мер принудительного исполнения обязанности по уплате налога, предусмотренных настоящим Кодексом.

7. Поручение на перечисление налога в бюджетную систему РФ заполняется в соответствии с правилами, установленными Министерством финансов РФ по согласованию с Центральным банком РФ.

При обнаружении налогоплательщиком (иным лицом, предъявившим в банк поручение на перечисление в бюджетную систему РФ денежных средств в счет уплаты налога за налогоплательщика) ошибки в оформлении поручения на перечисление налога, не повлекшей неперечисления соответствующих денежных средств в бюджетную систему РФ, налогоплательщик в течение трех лет с даты перечисления таких денежных средств в бюджетную систему РФ вправе представить в налоговый орган по месту учета заявление об уточнении платежа в связи с допущенной ошибкой с приложением к нему документов, подтверждающих уплату соответствующего налога и его перечисление в бюджетную систему РФ, с просьбой уточнить основание, тип и принадлежность платежа, налоговый период, статус плательщика или счет Федерального казначейства.

Заявление об уточнении платежа может быть представлено на бумажном носителе или в электронной форме с усиленной квалифицированной электронной подписью по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика.

Налоговый орган вправе требовать от банка на бумажном носителе копию поручения на перечисление налога в бюджетную систему РФ, оформленного налогоплательщиком или иным лицом, предъявившим в банк поручение на перечисление в бюджетную систему РФ денежных средств в счет уплаты налога за налогоплательщика. Банк обязан представить в налоговый орган копию указанного поручения в течение пяти дней со дня получения требования налогового органа.

В случае, предусмотренном настоящим пунктом, на основании заявления об уточнении платежа налогоплательщика налоговый орган принимает решение об уточнении платежа на день фактической уплаты налога в бюджетную систему РФ.

При обнаружении налоговым органом ошибки в оформлении поручения на перечисление налога, не повлекшей неперечисления соответствующих денежных средств в бюджетную систему РФ, налоговый орган в течение трех лет со дня перечисления таких денежных средств в бюджетную систему РФ самостоятельно принимает решение об уточнении платежа на день фактической уплаты налога в бюджетную систему РФ.

Решение об уточнении платежа принимается в случаях, предусмотренных настоящим пунктом, если это уточнение не повлечет за собой возникновения у налогоплательщика недоимки.

При уточнении платежа налоговый орган осуществляет пересчет пеней, начисленных на сумму налога, за период со дня его фактической уплаты в бюджетную систему РФ до дня принятия налоговым органом решения об уточнении платежа.

Налоговый орган уведомляет налогоплательщика о принятом решении об уточнении платежа в течение пяти дней со дня принятия этого решения.

Правила, установленные настоящим пунктом, применяются также в отношении единого налогового платежа физического лица.

8. Правила, предусмотренные настоящей статьей, применяются также в отношении сборов, пеней, штрафов и распространяются на плательщиков сборов, налоговых агентов и ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков.

9. Правила, предусмотренные настоящей статьей, применяются также в отношении страховых взносов и распространяются на плательщиков страховых взносов с учетом положений настоящего пункта.

Уточнение платежа в части суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование не производится в случае, если по сообщению территориального органа Пенсионного фонда РФ сведения об этой сумме учтены на индивидуальном лицевом счете застрахованного лица в соответствии с законодательством РФ об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования». (3).

3.2. Крупнейшие налогоплательщики как особые субъекты налогового администрирования

Для повышения качества налогового контроля вертикально-интегрированных компаний разработано и реализуется несколько государственных программ. Основная – программа развития налоговых органов, включающая создание системы администрирования крупнейших налогоплательщиков. В условиях развития таких экономических конструкций, как холдинг, финансово-промышленная группа и т. д., вопрос налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков становится не просто актуальным, а приобретает большое

значение для обеспечения финансово- экономической безопасности России.

Метод сегментации налогоплательщиков, выделение из общего их числа крупнейших налогоплательщиков, не российская новация. Данный инструмент используется в системах налогового администрирования зарубежных стран (например, в странах ЕС, США и др.).

Характеристика налогоплательщиков как крупнейших – сравнительная и предполагает сопоставление экономических и иных объективных показателей деятельности различных налогоплательщиков в конкретный период.

В России критерии отнесения организации – юридического лица к крупнейшим налогоплательщикам следующие:

✓ количественные (показатели финансово-экономической деятельности за отчетный год из бухгалтерской и налоговой отчетности организации);

✓ качественные (взаимозависимость лиц, в том числе юридических и физических, наличие лицензии).

ФНС России опубликовало письмо, содержащее критерии отнесения организаций к крупнейшим налогоплательщикам и территориальных особенностях их администрирования (*письмо ФНС России от 12 сентября 2019 г. № СА-4-22/18320@*). (3).

Налоговым законодательством установлено, что для признания юридического лица крупнейшим налогоплательщиком применяются следующие критерии:

- показатели финансово-экономической деятельности за отчетный год из бухгалтерской и налоговой отчетности организации;
- признаки взаимозависимости и влияния налогоплательщика на экономические результаты деятельности взаимозависимых лиц;
- наличие специального разрешения (лицензии) на право осуществления юридическим лицом конкретного вида деятельности;
- проведение налогового мониторинга (приказ ФНС России от 16 мая 2007 г. № ММ-3-06/308@).

Показатели финансово-экономической деятельности.

К организациям, подлежащим налоговому администрированию в межрегиональных инспекциях ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, относятся организации, у которых суммарный объем полученных доходов (форма №2 "Отчет о прибылях и убытках" годовой бухгалтерской отчетности, коды показателя 2110, 2310, 2320,

2340) превышает 35 миллиардов рублей (крупнейшие налогоплательщики федерального уровня).

К организации, осуществляющей финансовую деятельность и подлежащей налоговому администрированию в межрегиональной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, может быть отнесена кредитная организация, страховая, перестраховочная организация, общество взаимного страхования, страховой брокер, профессиональный участник рынка ценных бумаг, негосударственный пенсионный фонд, которая (который) имеет соответственно:

- лицензию на осуществление банковских операций;
- лицензию на осуществление страхования, перестрахования, взаимного страхования, посреднической деятельности в качестве страхового брокера;
- лицензию профессионального участника рынка ценных бумаг и (или) лицензию на осуществление деятельности по ведению реестра;
- лицензию на осуществление деятельности по пенсионному обеспечению и пенсионному страхованию. (3).

К организациям, подлежащим налоговому администрированию в межрегиональной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, может быть отнесена организация, представившая заявление о проведении налогового мониторинга, при соблюдении следующих условий:

- представление в полном объеме документов (информации) в соответствии с п. 2 ст. 105.27 НК РФ;
- соответствие критериям, установленным п. 3 ст. 105.26 НК РФ;
- соответствие регламента информационного взаимодействия установленным форме и требованиям к регламенту информационного взаимодействия;
- соответствие применяемой организацией системы внутреннего контроля согласно положениям ст. 105.26 НК РФ.

К организациям, подлежащим налоговому администрированию в межрегиональной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, относятся организации, которые не подпадают под установленные критерии, но в отношении которых ФНС России принято решение об отнесении к категории крупнейших налогоплательщиков.

К организациям, подлежащим налоговому администрированию в межрайонных инспекциях ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, относятся организации, у которых суммарный объем по-

лученных доходов (форма № 2 "Отчет о прибылях и убытках" годовой бухгалтерской отчетности, коды показателя 2110, 2310, 2320, 2340) находится в пределах от 10 до 35 миллиардов рублей включительно (крупнейшие налогоплательщики регионального уровня).

Также налоговая служба поясняет, что к той или иной категории крупнейших налогоплательщиков организацию могут отнести и при более низких оборотах, но по решению ФНС России.

Разделение в приказе крупнейших налогоплательщиков на федеральный и региональный уровни применяется только в целях реализации положений приказа Минфина России от 17.07.2014 № 61н "Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы". (26).

Не относятся к категории крупнейших налогоплательщиков организации, применяющие специальные налоговые режимы (в части соответствующих видов деятельности).

К организациям, подлежащим налоговому администрированию в межрайонных инспекциях ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, относятся организации, которые не подпадают под установленные критерии, но в отношении которых ФНС России принято решение об отнесении к категории крупнейших налогоплательщиков и территориальных особенностях администрирования.

Некоммерческие организации могут быть отнесены к организациям - крупнейшим налогоплательщикам, в случае, если суммарный объем доходов от реализации и внереализационных доходов по данным годовой налоговой отчетности по налогу на прибыль организаций соответствует суммовым значениям, указанным выше.

Как видно, на межрегиональные или межрайонные инспекции по крупнейшим налогоплательщикам возложено налоговое администрирование организаций в зависимости от их отраслевой принадлежности. При этом территориальные особенности налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков не установлены.

Организация относится к категории крупнейших налогоплательщиков по показателям финансово-экономической деятельности за любой год из предшествующих трех лет, не считая последнего отчетного года.

Организации, в отношении которых арбитражным судом принято решение о признании должника банкротом и введена процедура конкурсного производства, перестают относиться к категории круп-

нейших налогоплательщиков (за исключением кредитных организаций).

Кредитные организации, переданные для налогового администрирования в качестве крупнейших налогоплательщиков на федеральный уровень, при отзыве у них Банком России лицензии на осуществление банковских операций до вынесения арбитражным судом решения о завершении процедуры принудительной ликвидации или процедуры банкротства сохраняют статус крупнейшего налогоплательщика.

Взаимозависимость между организациями.

Организации, отношения с которыми могут в соответствии со ст. 105.1 НК РФ оказывать влияние на условия или экономические результаты основного вида деятельности организаций, имеющей показатели, указанные выше, могут быть отнесены к категории крупнейших налогоплательщиков и подлежать налоговому администрированию в межрегиональных (межрайонных) инспекциях ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам.

Постановка на учет крупнейшего налогоплательщика осуществляется в межрегиональной (межрайонной) инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, к компетенции которой отнесен налоговый контроль над соблюдением данным крупнейшим налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах. Постановка на учет крупнейших налогоплательщиков осуществляется в соответствии с графиками перевода крупнейших налогоплательщиков, подготавливаемыми управлениями ФНС России по субъектам РФ и межрегиональными инспекциями ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам и утверждаемыми ФНС России.

Процедура постановки на учет крупнейшего налогоплательщика в указанной инспекции начинается с запроса межрегиональной (межрайонной) инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам у инспекции ФНС России, в которой крупнейший налогоплательщик состоит на учете по месту своего нахождения, заверенных в установленном порядке копий документов, содержащихся в учетном деле крупнейшего налогоплательщика, а также документов по налоговому контролю и лицевых счетов.

Межрегиональная (межрайонная) инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам после получения документов от инспекции ФНС России по месту нахождения организации направляет заказным письмом с уведомлением крупнейшему налогоплатель-

щику уведомление о постановке на учет в налоговом органе в качестве крупнейшего налогоплательщика по форме, утвержденной приказом ФНС России от 26 апреля 2005 г. № САЭ-3-09/178.

Таким образом, обязанности по учету крупнейших налогоплательщиков, включая обязанность по информированию о постановке их на учет в качестве таковых, возлагаются на налоговые органы без участия налогоплательщиков и не влекут для них неблагоприятные имущественные последствия или нарушение их прав.

Налоговый кодекс предусматривает также механизм, позволяющий минимизировать издержки, связанные с осуществлением налогового контроля: налогоплательщики вправе представлять налоговые декларации по почте и в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи (п. 3 ст. 80 НК РФ); при осуществлении учета крупнейших налогоплательщиков сохраняются гарантии, предусмотренные в рамках налогового контроля, такие как ограничение продолжительности проверяемого периода (часть первая ст. 87 НК РФ), запрет повторности выездной налоговой проверки в течение определенного периода, вне зависимости от статуса налогового органа, проводившего первоначальную налоговую проверку, и предельные сроки глубины налоговой проверки (часть вторая ст. 89 НК РФ).

В настоящее время крупнейшие налогоплательщики имеют Свидетельство о постановке на учет в налоговом органе юридического лица по месту нахождения на территории Российской Федерации, поэтому при постановке на учет крупнейшего налогоплательщика в межрегиональной (межрайонной) инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам ИНН налогоплательщика, присвоенный в инспекции ФНС России по месту нахождения организации, не изменяется.

Межрегиональной (межрайонной) инспекцией ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам крупнейшему налогоплательщику присваивается новый код причины постановки на учет (КПП), первые четыре знака которого – код межрегиональной (межрайонной) инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам. Признак отнесения организации к крупнейшему налогоплательщику содержится в 5-м и 6-м знаках КПП, имеющих значение 50.

В случае, если на территории субъекта Российской Федерации не предусмотрено создание межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, налоговый орган по месту нахождения крупнейшего налогоплательщика выдает (направляет) круп-

нейшему налогоплательщику уведомление о постановке на учет в налоговом органе в качестве крупнейшего налогоплательщика.

Относительно проведения налоговых проверок крупнейших налогоплательщиков необходимо отметить следующее. Регламент проведения налоговых проверок, установленный в НК РФ, – общий для всех категорий налогоплательщиков. Однако в состав проверяющей группы могут быть включены сотрудники налоговых органов по месту нахождения налогоплательщика. Решение налогового органа по месту нахождения крупнейшего налогоплательщика о проведении проверки по федеральным налогам признается неправомерным, если налогоплательщик поставлен на учет в инспекции по крупнейшим налогоплательщикам.

3.3. Обязанности банков по открытию (закрытию) счетов налогоплательщикам

В любой налоговой системе банки занимают особое положение. Это обусловлено тем, что во взаимоотношениях с налоговыми органами банк выступает в трех лицах:

- ✓ во-первых, как налогоплательщики (налоговые агенты), уплачивающие налоги, сборы и страховые взносы в бюджеты бюджетной системы РФ;
- ✓ во-вторых, как источники информации по клиентам (налогоплательщикам);
- ✓ в-третьих, как субъекты (агенты), через которые осуществляются процедуры, способствующие выполнению налоговыми органами контрольных функций, направленных на обеспечение полноты поступления налоговых платежей от клиентов банков в бюджетную систему.

Вместе с тем в части первой НК РФ в качестве участников налоговых отношений названы лишь четыре группы: налогоплательщики (плательщики сборов), налоговые агенты, налоговые органы (федеральный орган исполнительной власти по контролю и надзору в области налогов и сборов и его территориальные органы), таможенные органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области таможенного дела (ФТС России), подчиненные ему таможенные органы РФ). Таким образом, в специфические самостоятельные участники налоговых отношений

банки и кредитные учреждения прямо не выделены. Однако в отдельных статьях НК РФ устанавливает статус, права и обязанности банков, что фактически определяет их важнейшую роль в отечественной налоговой системе.

Действующим банковским законодательством (ст. 30 Федерального закона от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности») не установлены прямые юридические ограничения количества расчетных (текущих и других) счетов, открываемых клиентам в банках с их согласия. Однако счета должны быть доступны (прозрачны) для контроля налоговых органов. С этой целью разработаны правила регистрации в налоговых органах открываемых налогоплательщиками счетов в банках. Порядок должен соблюдаться как налогоплательщиками, так и банками.

Порядок взаимодействия налогоплательщиков, банков, налоговых органов при открытии (закрытии) банковских счетов установлен ст. 23, 86 НК РФ (рис. 8).

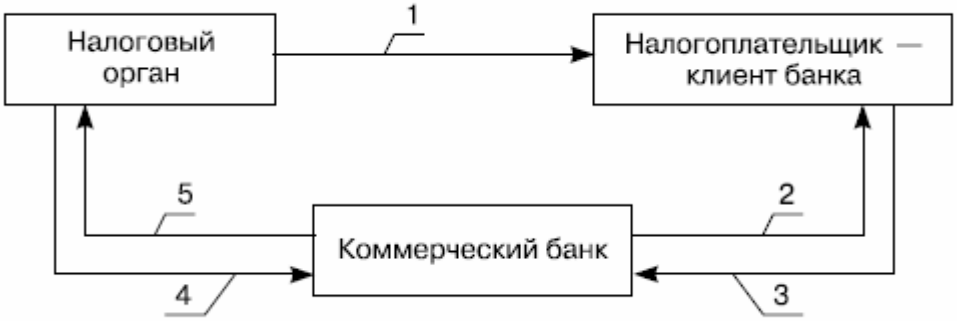

Рисунок 8 - Порядок взаимодействия налогоплательщиков, банков, налоговых органов при открытии (закрытии) банковских счетов

Налоговым кодексом предусмотрено, что расчетные (текущие, корреспондентские) и иные счета налогоплательщикам (организациям, индивидуальным предпринимателям) открываются банками только при предъявлении свидетельства о постановке их на учет в налоговом органе как налогоплательщиков (п. 1 ст. 86). Указанная норма выступает дополнительным препятствием уклонению от постановки на налоговый учет наряду с действующими нормами законодательства по ответственности налогоплательщика за нарушение сроков и уклонение от постановки на налоговый учет (ст. 116, 117 НК РФ).

Физические (частные) лица, не занимающиеся предпринимательской деятельностью, при открытии банковских счетов документы из налоговых органов не представляют.

В статье 86 НК РФ «Обязанности банков, связанные с осуществлением налогового контроля» говорится, что банки открывают счета, депозиты и предоставляют право использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств:

«1) российским организациям, иностранным некоммерческим неправительственным организациям, осуществляющим деятельность на территории РФ через отделения, аккредитованным филиалам, представительствам иностранных организаций, индивидуальным предпринимателям - при наличии сведений о соответствующих идентификационном номере налогоплательщика, коде причины постановки на учет в налоговом органе, дате постановки на учет в налоговом органе, содержащихся соответственно в Едином государственном реестре юридических лиц, государственном реестре аккредитованных филиалов, представительств иностранных юридических лиц, Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей;

2) иностранным организациям, не указанным в подпункте 1 настоящего пункта, нотариусам, занимающимся частной практикой, адвокатам, учредившим адвокатские кабинеты, - при предъявлении указанными лицами соответствующего свидетельства о постановке на учет в налоговом органе.

1.1. Банк обязан сообщить в налоговый орган по месту своего нахождения информацию об открытии или о закрытии счета, вклада (депозита), об изменении реквизитов счета, вклада (депозита) организации, индивидуального предпринимателя, физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, о предоставлении права или прекращении права организации, индивидуального предпринимателя использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств, а также об изменении реквизитов корпоративного электронного средства платежа.

Информация сообщается в электронной форме в течение *трех дней* со дня соответствующего события…

2. Банки обязаны выдавать налоговым органам справки о наличии счетов, вкладов (депозитов) в банке и (или) об остатках денежных средств (драгоценных металлов) на счетах, вкладах (депозитах), выписки по операциям на счетах, по вкладам (депозитам) организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, а также справки

об остатках электронных денежных средств и о переводах электронных денежных средств в соответствии с законодательством Российской Федерации в электронной форме в течение *трех дней* со дня получения мотивированного запроса налогового органа в случаях, предусмотренных настоящим пунктом.

Справки о наличии счетов, вкладов (депозитов) и (или) об остатках денежных средств (драгоценных металлов) на счетах, вкладах (депозитах), выписки по операциям на счетах, по вкладам (депозитам) организаций, индивидуальных предпринимателей в банке, справки об остатках электронных денежных средств и о переводах электронных денежных средств могут быть запрошены налоговыми органами в случаях проведения налоговых проверок указанных лиц либо истребования у них документов (информации) в соответствии со статьей 93.1 настоящего Кодекса, а также в случаях вынесения решения о взыскании налога, принятия решений о приостановлении операций по счетам организации, индивидуального предпринимателя, приостановлении переводов электронных денежных средств или об отмене приостановления операций по счетам организации, индивидуального предпринимателя, отмене приостановления переводов электронных денежных средств.

Справки о наличии счетов, вкладов (депозитов) и (или) об остатках денежных средств (драгоценных металлов) на счетах, вкладах (депозитах), выписки по операциям на счетах, по вкладам (депозитам) физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, в банке, справки об остатках электронных денежных средств и о переводах электронных денежных средств могут быть запрошены налоговыми органами при наличии согласия руководителя вышестоящего налогового органа или руководителя (заместителя руководителя) федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, в случаях проведения налоговых проверок в отношении этих лиц либо истребования у них документов (информации) в соответствии с пунктом 1 статьи 93.1 настоящего Кодекса.

Налоговыми органами могут быть запрошены справки о наличии счетов, вкладов (депозитов) и (или) об остатках денежных средств на счетах, вкладах (депозитах), выписки по операциям на счетах, по вкладам (депозитам) организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, в банке, справки об остатках электронных де-

нежных средств и о переводах электронных денежных средств организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, в банке на основании запроса уполномоченного органа иностранного государства в случаях, предусмотренных международными договорами РФ.

Справки о наличии счетов, вкладов (депозитов) и (или) об остатках денежных средств на счетах, вкладах (депозитах), выписки по операциям на счетах, по вкладам (депозитам) иностранных организаций, реорганизованных или ликвидированных организаций могут быть запрошены налоговыми органами в банках, если указанные организации являлись участниками сделки (операции) и (или) совокупности сделок (операций) с лицом, в отношении которого проводится налоговая проверка либо у которого истребуются документы (информация) в соответствии со статьей 93.1настоящего Кодекса.

3. Запросы в банк направляются налоговыми органами в электронной форме. Форма (форматы) и порядок направления налоговым органом запроса в банк устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов…

4. Правила, предусмотренные пунктами 1.1 - 3 настоящей статьи, применяются также в отношении счетов, открываемых для осуществления профессиональной деятельности нотариусам, занимающимся частной практикой, и адвокатам, учредившим адвокатские кабинеты, а также в отношении корпоративных электронных средств платежа указанных лиц, используемых для переводов электронных денежных средств.

Правила, предусмотренные настоящей статьей, применяются также в отношении счетов инвестиционного товарищества, открываемых участником договора инвестиционного товарищества - управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, для осуществления операций, связанных с ведением общих дел товарищей по договору инвестиционного товарищества, и в отношении корпоративных электронных средств платежа, используемых для переводов электронных денежных средств по таким операциям.

5. Обязанности, предусмотренные пунктом 1.1 настоящей статьи, исполняются также кредитной организацией, у которой отозвана лицензия на осуществление банковских операций, до дня внесения в ЕГРЮЛ записи о ликвидации такой организации в течение семи дней со дня наступления соответствующего события.

Обязанности, предусмотренные пунктом 2 настоящей статьи, исполняются также кредитной организацией, у которой отозвана лицензия на осуществление банковских операций, до дня внесения в ЕГРЮЛ записи о ликвидации такой организации в течение семи дней со дня получения мотивированного запроса налогового органа». (3).

Днем открытия счета считается день оформления открытия счета в установленном порядке и занесения счета работниками банка в книгу регистрации балансовых счетов второго порядка.

Действие, для которого срок установлен периодом времени, может быть выполнено до 24 часов последнего дня срока. Если документы были сданы на почту (телеграф) до 24 часов последнего дня срока, срок не считается пропущенным. В случаях, когда последний день срока падает на нерабочий день, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день.

Открытие банком счета российской организации, иностранной некоммерческой неправительственной организации, осуществляющей деятельность на территории РФ через отделение, аккредитованному филиалу, представительству иностранной организации, индивидуальному предпринимателю, счета инвестиционному товариществу при отсутствии сведений о соответствующих идентификационном номере налогоплательщика, коде причины постановки на учет в налоговом органе, дате постановки на учет в налоговом органе, открытие счета иностранной организации, не указанной в пп 1 п. 1 ст. 86 НК РФ, нотариусу, занимающемуся частной практикой, или адвокату, учредившему адвокатский кабинет, без предъявления этим лицом свидетельства (уведомления) о постановке на учет в налоговом органе, а равно открытие счета при наличии решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого лица влекут взыскание штрафа в размере 20 тысяч руб. (п. 1 ст. 132 НК РФ).

Несообщение в установленный срок банком налоговому органу сведений об открытии или о закрытии счета, вклада (депозита), об изменении реквизитов счета, вклада (депозита) организации, индивидуального предпринимателя, физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, нотариуса, занимающегося частной практикой, или адвоката, учредившего адвокатский кабинет, счета инвестиционного товарищества влечет взыскание штрафа в размере 40 тысяч руб. (п. 2 ст. 132 НК РФ).

Российские банки при открытии корреспондентских счетов в расчетно-кассовых центрах (РКЦ) или в других банках также обязаны

представлять свидетельство о постановке на учет в налоговом органе. Исключение составляют банки-нерезиденты.

Филиалу юридического лица, его представительству по ходатайству юридического лица может быть открыт расчетный счет. Режим функционирования расчетных счетов филиалов определяется нормативными документами, утвержденными ЦБ РФ, полномочиями филиала, определенными в уставных документах и положении о нем, а также обязательствами организации перед бюджетами и государственными внебюджетными фондами.

В положении о филиале, утвержденном руководством головной организации, определяются основные функции хозяйственной деятельности, которыми от имени головной организации наделены ее филиалы. Кроме того, оно содержит указания по порядку открытия расчетных и других счетов.

Поскольку по месту нахождения филиалов, других структурных подразделений на налоговый учет обязано встать само юридическое лицо, то при открытии счетов филиалам и другим структурным подразделениям в банк представляется свидетельство о постановке юридического лица на налоговый учет по месту нахождения филиалов (структурных подразделений).

3.4. Налоговые правонарушения и общие условия привлечения к ответственности за их совершение

Объемы мобилизуемых средств в виде налогов и других платежей в бюджеты всех уровней бюджетной системы РФ во многом зависит от четкого исполнения юридическими и физическими лицами налогового законодательства. Уклонение от уплаты налогов при наличии у налогоплательщика фактической возможности внести надлежащие к уплате суммы представляет собой значительную опасность для любого общества, поскольку недополучение государством налоговых поступлений ведет к дефициту доходной части бюджета, сокращает возможность финансирования социальных и других бюджетных программ. Именно поэтому важнейшей задачей налогового администрирования является выявление и предотвращение правонарушений в сфере налогов и сборов.

Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах)

деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, плательщика страховых взносов, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность. (ст. 106).

Государство в лице налогового органа имеет право требовать от налогоплательщика исполнения в полном объеме его обязательств перед государством, возникающих в соответствии с налоговым законодательством, применять способы их обеспечения, и привлекать к ответственности за нарушение налогового законодательства.

Общие условия привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений определены главой 16 НК РФ.

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

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

Основанием для привлечения лица к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения данного нарушения решением налогового органа, вступившим в силу.

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

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

Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неуст-

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

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

1) отсутствие события налогового правонарушения;

2) отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;

3) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния шестнадцатилетнего возраста;

4) истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. (3).

Помимо этого лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если такое правонарушение было совершено при приобретении (формировании источников приобретения), использовании либо распоряжении имуществом и (или) контролируемыми иностранными компаниями, а также счетами (вкладами), информация о которых содержится в специальной декларации и (или) прилагаемых к ней документах и (или) сведениях, представленных в соответствии с Федеральным законом "О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации".

В данном случае основанием для непривлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения является представление копии такой специальной декларации и копий прилагаемых к ней документов и (или) сведений с отметкой налогового органа о приеме.

В статье 110 НК РФ указаны формы вины при совершении налогового правонарушения. Так, виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности.

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

Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противо-

правного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

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

В НК РФ также уделяется внимание обстоятельствам, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения.

Согласно ст. 111 НК РФ обстоятельствами, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения, при наличии которых лицо не подлежит ответственности за совершение налогового правонарушения, признаются:

1) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (указанные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания);

2) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния (указанные обстоятельства доказываются предоставлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому (расчетному) периоду, в котором совершено налоговое правонарушение);

3) выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора, страховых взносов) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым (расчетным) периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа), и (или) выполнение налого-

плательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга.

Это положение не применяется в случае, если указанные письменные разъяснения, мотивированное мнение налогового органа основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом);

4) иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения. (3).

Налоговый кодекс РФ (ст. 112) также выделяет обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

Обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, признаются:

1) совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;

2) совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;

2.1) тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения;

3) иные обстоятельства, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны смягчающими ответственность. (3).

Обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение. (3).

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

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

Важное значение в налоговом праве имеет *срок давности привлечения к ответственности* за совершение налогового правонару-

шения. Согласно ст. 113 НК РФ лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового (расчетного) периода, в течение которого было совершено это правонарушение, и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности истекли *три года* (срок давности).

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

Исчисление срока давности со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода применяется в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 120 и 122 НК РФ.

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

Мерой ответственности за совершение налогового правонарушения является *налоговая санкция*. (ст. 114 НК РФ). Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных главами 16 и 18 НК РФ.

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

При наличии отягчающих обстоятельства, предусмотренных п.2 ст. 112 НК РФ, размер штрафа увеличивается на 100 процентов.

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

Сумма штрафа, взыскиваемого с налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов или налогового агента за

налоговое правонарушение, повлекшее задолженность по налогу (сбору, страховым взносам), подлежит перечислению со счетов соответственно налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов или налогового агента только после перечисления в полном объеме этой суммы задолженности и соответствующих пеней в очередности, установленной гражданским законодательством РФ.

Налоговым кодексом РФ также установлен *срок давности взыскания штрафов* (ст. 115). Налоговые органы могут обратиться в суд с заявлением о взыскании штрафов с организации и индивидуального предпринимателя. Заявление может быть подано в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате штрафа. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

В случае отказа в возбуждении или прекращения уголовного дела, но при наличии налогового правонарушения, срок подачи заявления исчисляется со дня получения налоговым органом постановления об отказе в возбуждении или о прекращении уголовного дела.

3.5. Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение

Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение определены главой 16 НК РФ.

Ответственность налогоплательщика дифференцирована в зависимости от тяжести проступка и его последствий, умышленности или случайности его совершения, повторности и других факторов.

Основные виды налоговых правонарушений и размеры санкций (штрафов) по ним приведены в табл. 4.

Согласно статьи 120 НК РФ под *грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения* понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета или налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений.

Таблица 4

Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение

Статья НК РФ	**Вид налогового правонарушения**	**Налоговая санкция**
116	Нарушение налогоплательщиком установленного НК РФ срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе	штраф в размере 10 000 рублей
116 п.1	Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе по основания, предусмотренным НК РФ	штраф в размере 10% от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 40 000 рублей
119 п.1	Непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации (расчета по страховым взносам) в налоговый орган по месту учета	штраф в размере 5% не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога (страховых взносов), подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации (расчета по страховым взносам), за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1 000 рублей
119 п.2	Непредставление управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества в налоговый орган по месту учета в установленный законодательством о налогах и сборах срок	влечет взыскание штрафа в размере 1 000 рублей за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления.
119.1 п.1	Несоблюдение порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронной форме в случаях, предусмотренных НК РФ	штраф в размере 200 рублей
119.2 п.1	Представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения	штраф в размере 40 000 рублей
119.2 п.2	Те же деяния, совершенные умышленно	штраф в размере 80 000 рублей

Статья НК РФ	Вид налогового правонарушения	Налоговая санкция
120 п.1	Грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного п.2 настоящей статьи	штраф в размере 10 000 рублей.
120 п.2	Те же деяния, если они совершены в течение более одного налогового периода	штраф в размере 30 000 рублей
120 п.3	Те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов)	штраф в размере 20% от суммы неуплаченного налога (страховых взносов), но не менее 40 000 рублей.
122 п.1	Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов) в результате занижения налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов), иного неправильного исчисления налога (сбора, страховых взносов) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 129.3 и 129.5 НК РФ	штраф в размере 20% от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов)
122 п.2	Деяния, предусмотренные п.1 ст. 122, совершенные умышленно	штраф в размере 40% от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов)
122.1 п.1	Сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков ее ответственным участником	штраф в размере 20% от неуплаченной суммы налога
122.1 п.2	Деяния, предусмотренные п.1 ст. 122.1, совершенные умышленно	штраф в размере 40% от неуплаченной суммы налога
123 п.1	Неправомерное неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный настоящим Кодексом срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом	штраф в размере 20% от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению
125	Несоблюдение установленного НК РФ порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым	штраф в размере 30 000 рублей

Статья НК РФ	Вид налогового правонарушения	Налоговая санкция
	органом приняты обеспечительные меры в виде залога	
126 п.1	Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 119, 129.4, 129.6, 129.9, 129.9-129.11 НК РФ, а также пп. 1.1. и 1.2 ст. 126	штраф в размере 200 рублей за каждый непредставленный документ
126 п.1.1	Непредставление налоговому органу документов, предусмотренных п. 5 ст. 25.15 НК РФ, выразившееся в отказе контролирующего лица представить имеющиеся у него документы, а равно иное уклонение от представления таких документов либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями	штраф с контролирующего лица в размере 100 000 рублей
126 п.1.2	Непредставление налоговым агентом в установленный срок расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в налоговый орган по месту учета	штраф с налогового агента в размере 1 000 рублей за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления
126 п.2	Непредставление в установленный срок налоговому органу сведений о налогоплательщике (плательщике страховых взносов), отказ лица представить имеющиеся у него документы, предусмотренные настоящим Кодексом, со сведениями о налогоплательщике (плательщике страховых взносов) по запросу налогового органа либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями, если такое деяние не содержит признаков нарушений законодательства о налогах и сборах, предусмотренных ст. 126.1 и 135.1 НК РФ	штраф с организации или индивидуального предпринимателя в размере 10 000 рублей, с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, - в размере 1 000 рублей
126.1	Представление налоговым агентом налоговому органу документов, предусмотренных Кодексом, содержащих недостоверные сведения	штраф в размере 500 рублей за каждый представленный документ, содержащий недостоверные сведения
129.1 п.1	Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, кото-	штраф в размере 5 000 рублей

Статья НК РФ	Вид налогового правонарушения	Налоговая санкция
	рые в соответствии с настоящим Кодексом это лицо должно сообщить налоговому органу, в том числе непредставление (несвоевременное представление) лицом в налоговый орган предусмотренных п.3 ст. 88 НК РФ пояснений в случае непредставления в установленный срок уточненной налоговой декларации, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 Кодекса	
129.1 п.2	Те же деяния, совершенные повторно в течение календарного года	штраф в размере 20 000 рублей.
129.3 п.1	Неуплата или неполная уплата налогоплательщиком сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми	штраф в размере 40% от неуплаченной суммы налога, но не менее 30 000 рублей
129.4	Неправомерное непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, совершенных в календарном году, или представление налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, содержащего недостоверные сведения	штраф в размере 5 000 рублей
129.5	Неуплата или неполная уплата контролирующим лицом, являющимся налогоплательщиком - физическим лицом или организацией, сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании	штраф в размере 20% от суммы неуплаченного налога в отношении прибыли контролируемой иностранной компании, подлежащей включению в налоговую базу по НДФЛ 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
129.6 п.1	1. Неправомерное непредставление в установленный срок контролирующим лицом в	штраф в размере 100 000 рублей по каждой контро-

Статья НК РФ	Вид налогового правонарушения	Налоговая санкция
	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	лируемой иностранной компании, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения
129.6 п.2	Неправомерное непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления об участии в иностранных организациях или представление уведомления об участии в иностранных организациях, содержащего недостоверные сведения	штраф в размере 50 000 рублей в отношении каждой иностранной организации, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения
129.7 п.1	Ненаправление в установленный срок организацией финансового рынка финансовой информации в соответствии с гл.20.1 НК РФ	штраф в размере 500 000 рублей
129.7 п.2	Невключение организацией финансового рынка финансовой информации о клиенте организации финансового рынка, выгодоприобретателе и (или) лицах, прямо или косвенно их контролирующих, в соответствии гл.20.1 НК РФ	штраф в размере 50 000 рублей за каждый факт такого нарушения.
129.8	Нарушение организацией финансового рынка порядка установления налогового резидентства клиентов организации финансового рынка, выгодоприобретателей и лиц, прямо или косвенно их контролирующих, путем непринятия мер, установленных ст. 142.4 НК РФ	штраф в размере 50 000 рублей за непринятие мер в отношении каждого клиента, выгодоприобретателя либо лица, прямо или косвенно их контролирующего
129.9	Неправомерное непредставление в установленный срок уведомления об участии в международной группе компаний или представление уведомления об участии в международной группе компаний, содержащего недостоверные сведения	штраф в размере 50 000 рублей
129.10	Неправомерное непредставление в установленный срок странового отчета или представление странового отчета, содержащего недостоверные сведения	штраф в размере 100 000 рублей
129.11 п.1	Непредставление в установленный срок налогоплательщиком национальной документации	влечет взыскание штрафа в размере 100 000 рублей

Статья НК РФ	Вид налогового правонарушения	Налоговая санкция
129.11 п.2	Непредставление в установленный срок налогоплательщиком глобальной документации	штраф в размере 100 000 рублей
129.12	Нарушение местной администрацией, организацией федеральной почтовой связи или многофункциональным центром предоставления государственных и муниципальных услуг установленного НК РФ срока перечисления (внесения в организацию федеральной почтовой связи, банк для перечисления) в бюджетную систему РФ денежных средств, принятых в счет уплаты (перечисления) налога (сбора, страховых взносов, авансового платежа, единого налогового платежа физического лица, пеней, штрафа)	штраф в размере 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2 процента за каждый календарный день просрочки
129.13 п.1	Нарушение налогоплательщиком установленных ФЗ "О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима "Налог на профессиональный доход" в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан)" порядка и (или) сроков передачи в налоговый орган сведений о произведенном расчете, связанном с получением дохода от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), являющегося объектом налогообложения НПД	штраф в размере 20% от суммы такого расчета
129.13 п.2	Те же деяния, совершенные повторно в течение шести месяцев	штраф в размере суммы такого расчета
129.14	Нарушение установленных ФЗ "О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима "Налог на профессиональный доход" в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан)" порядка и (или) сроков передачи в налоговый орган уполномоченным оператором электронной площадки или уполномоченной кредитной организацией сведений о произведенном расчете, связанном с получением дохода от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), являющегося объектом налогообложения НПД	штраф в размере 20% от суммы такого расчета, но не менее 200 рублей за каждый расчет, сведения о котором не переданы в налоговый орган

*Примечание: в таблице отражены не все статьи налоговых правонарушений, предусмотренные гл. 16 НК РФ.
Источник: Составлена авторами по: Налоговый кодекс РФ. – М.: Юрайт, 2019.

Кроме ответственности непосредственно налогоплательщиков (плательщиком сбора, налоговых агентов) в НК РФ установлены также налоговые санкции для других участников налоговых отношений.

Например, неявка либо уклонение от явки без уважительных причин свидетеля, вызываемого по делу о налоговом правонарушении, влечет наложение на него штрафа в размере 1000 руб., а при неправомерном его отказе от дачи показаний или даче заведомо ложных показаний – 3000 руб. (ст. 128 НК РФ).

Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки влечет взыскание штрафа в размере 500 руб., а при даче заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода – 5000 руб. (ст. 129).

Налоговый кодекс РФ определяет также противоправные деяния банков, прямо или косвенно ведущие к нарушению функционирования налоговой системы страны. В главе 18 НК РФ перечислены виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и ответственность за их совершение (табл. 5).

Таблица 5

Виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах

Статья НК РФ	**Вид правонарушения**	**Налоговая санкция**
132 п.1	Открытие банком счета российской организации, иностранной некоммерческой неправительственной организации, осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации через отделение, аккредитованному филиалу, представительству иностранной организации, индивидуальному предпринимателю, счета инвестиционному товариществу при отсутствии сведений о соответствующих идентификационном номере налогоплательщика, коде причины постановки на учет в налоговом органе, дате постановки на учет в налоговом органе, открытие счета иностранной организации, не указанной в пп. 1 п. 1 ст 86 НК РФ, нотариусу, занимающемуся частной практикой, или адвокату, учредившему адво-	штраф в размере 20 тысяч рублей.

Статья НК РФ	Вид правонарушения	Налоговая санкция
	катский кабинет, без предъявления этим лицом свидетельства (уведомления) о постановке на учет в налоговом органе, а равно открытие счета при наличии решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого лица	
132 п.2	Несообщение в установленный срок банком налоговому органу сведений об открытии или о закрытии счета, вклада (депозита), об изменении реквизитов счета, вклада (депозита) организации, индивидуального предпринимателя, физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, нотариуса, занимающегося частной практикой, или адвоката, учредившего адвокатский кабинет, счета инвестиционного товарищества	штраф в размере 40 тысяч рублей
133	Нарушение банком установленного НК РФ срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов) или налогового агента, местной администрации, организации федеральной почтовой связи или многофункционального центра предоставления государственных и муниципальных услуг о перечислении налога (сбора, страховых взносов), авансового платежа, единого налогового платежа физического лица, пеней, штрафа	штраф в размере 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2 процента за каждый календарный день просрочки
134 п.1	Исполнение банком при наличии у него решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов или налогового агента, счету инвестиционного товарищества его поручения на перечисление средств, не связанного с исполнением обязанностей по уплате налога (авансового платежа), сбора, страховых взносов, пеней, штрафа либо иного платежного поручения, РФ преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджетную систему РФ	штраф в размере 20 процентов от суммы, перечисленной в соответствии с поручением налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов или налогового агента, но не более суммы задолженности, а при отсутствии задолженности - в размере 20 000 рублей
134 п.2	Исполнение банком при наличии у него решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов или налогового агента, счету инвестиционного товарищества его поручения на	штраф в размере 20% от суммы денежных средств, эквивалентной стоимости драгоценных металлов, с которыми были проведены расходные операции

Статья НК РФ	Вид правонарушения	Налоговая санкция
	проведение расходных операций по счетам в драгоценных металлах, не связанного с исполнением обязанностей по уплате налога (авансового платежа), сбора, страховых взносов, пеней, штрафа либо иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством РФ преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджетную систему РФ	по счету, в соответствии с поручением налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов или налогового агента, счету инвестиционного товарищества, но не более суммы задолженности, а при отсутствии задолженности - в размере 20 000 рублей
135 п.1	Неправомерное неисполнение банком в установленный НК РФ срок поручения налогового органа о перечислении налога, авансового платежа, сбора, страховых взносов, пеней, штрафа	штраф в размере 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2 процента за каждый календарный день просрочки.
135 п.2	Совершение банком действий по созданию ситуации отсутствия денежных средств (драгоценных металлов) на счете налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов или налогового агента, счете инвестиционного товарищества, в отношении которых в банке находится поручение налогового органа	штраф в размере 3 % не поступившей в результате таких действий суммы.
135.1	Непредставление банком, кредитной организацией, у которой отозвана лицензия на осуществление банковских операций, справок о наличии счетов (счета инвестиционного товарищества), вкладов (депозитов) в банке и (или) об остатках денежных средств (драгоценных металлов) на счетах (счете инвестиционного товарищества), вкладах (депозитах), выписок по операциям на счетах (счете инвестиционного товарищества), по вкладам (депозитам) в налоговый орган в соответствии с п. 2 ст. 86 НК РФ и (или) несообщение об остатках денежных средств (драгоценных металлов) на счетах, операции по которым приостановлены, в соответствии с п. 5 ст. 76 Кодекса, а также представление справок (выписок) с нарушением срока или справок (выписок), содержащих недостоверные сведения	штраф в размере 20 тысяч рублей.
135.2 п.1	Предоставление права организации, индивидуальному предпринимателю, нотариусу, занимающемуся частной практикой, или адво-	штраф в размере 20 000 рублей.

Статья НК РФ	Вид правонарушения	Налоговая санкция
	кату, учредившему адвокатский кабинет, использовать корпоративное электронное средство платежа для переводов электронных денежных средств без предъявления этим лицом свидетельства (уведомления) о постановке на учет в налоговом органе, а равно предоставление указанного права при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении переводов электронных денежных средств этого лица	
135.2 п.2	Несообщение в установленный срок банком налоговому органу сведений о предоставлении (прекращении) права организации, индивидуальному предпринимателю, нотариусу, занимающемуся частной практикой, или адвокату, учредившему адвокатский кабинет, использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств, об изменении реквизитов корпоративного электронного средства платежа	штраф в размере 40 000 рублей.
135.2 п.3	Исполнение банком при наличии у него решения налогового органа о приостановлении переводов электронных денежных средств налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов или налогового агента его поручения на перевод электронных денежных средств, не связанного с исполнением обязанностей по уплате налога (авансового платежа), сбора, страховых взносов, пеней, штрафа	штраф в размере 20% суммы, перечисленной в соответствии с поручением налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов или налогового агента, но не более суммы задолженности, а при отсутствии задолженности - в размере 20 000 рублей
135.2 п.4	Неправомерное неисполнение банком в установленный НК РФ срок поручения налогового органа на перечисление налога, авансового платежа, сбора, страховых взносов, пеней, штрафа в бюджетную систему РФ за счет электронных денежных средств налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов или налогового агента	штраф в размере 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2 процента за каждый календарный день просрочки
135.2 п.5	Совершение банком действий по созданию ситуации отсутствия остатка электронных денежных средств налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов или налогового агента, в отношении которого в банке находится поручение нало-	штраф в размере 30% не поступившей в результате таких действий суммы

Статья НК РФ	Вид правонарушения	Налоговая санкция
	гового органа	
135.2 п.6	Непредставление банком справок об остатках электронных денежных средств и о переводах электронных денежных средств в налоговый орган в соответствии с п. 2 ст. 86 НК РФ и (или) несообщение об остатках электронных денежных средств, переводы которых приостановлены, в соответствии с п. 5 ст. 76 Кодекса, а также представление справок с нарушением установленного срока или справок, содержащих недостоверные сведения	штраф в размере 10 000 рублей

Источник: Составлена авторами по: Налоговый кодекс РФ. – М.: Юрайт, 2019.

Взыскание налога, сбора и страховых взносов (в случае неуплаты или неполной их уплаты в установленный срок), а также пеней и штрафа исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на счетах налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя в банках и его электронные денежные средства (ст. 46 НК РФ).

Решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным (п.3 ст.46 НК РФ). В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании налога (сбора, страховых взносов, пени, штрафа). Заявление может быть подано в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

Презумпция невиновности лица, привлекаемого к налоговой ответственности. Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица. Принцип презумпции невиновности закреплен в ст. 49 Конституции РФ и п. 6 ст. 108 НК

РФ. «Налогоплательщик добросовестный, пока не доказано обратное» (п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53).

3.6. Административная ответственность за налоговые правонарушения

Административным правонарушением признается противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое КоАП РФ установлена административная ответственность, при этом индивидуальные предприниматели приравнены к должностным лицам.

Лицо считается невиновным, пока его вина не будет доказана и установлена органом, рассмотревшим дело. Неустранимые сомнения в виновности лица толкуются в пользу этого лица.

Обстоятельствами, смягчающими административную ответственность, признаются: раскаяние; добровольное сообщение лицом о совершенном им правонарушении; предотвращение лицом, совершившим правонарушение, вредных его последствий, добровольное возмещение причиненного ущерба или устранение причиненного вреда; совершение правонарушения в состоянии сильного душевного волнения (аффекта) либо при стечении тяжелых личных или семейных обстоятельств; совершение правонарушения несовершеннолетним или беременной женщиной или женщиной, имеющей малолетнего ребенка.

Орган, рассматривающий дело об административном правонарушении, может признать смягчающими и иные обстоятельства. При наличии данных обстоятельств можно применить минимальный размер штрафа.

Обстоятельствами, отягчающими административную ответственность, признаются: продолжение противоправного поведения, несмотря на требование уполномоченных на то лиц прекратить его; повторное совершение однородного правонарушения в течение года; вовлечение несовершеннолетнего в совершение правонарушения; совершение правонарушения группой лиц; совершение правонарушения в условиях стихийного бедствия или при других чрезвычайных обстоятельствах, в состоянии опьянения. При наличии этих обстоятельств можно применить максимальный размер штрафа.

Также возможно одновременное привлечение организации и должностного лица организации к ответственности, если статья КоАП РФ предусматривает в качестве субъекта как должностное, так и юридическое лицо.

Под должностным лицом в КоАП РФ понимается:

- лицо, постоянно, временно или в соответствии со специальными полномочиями осуществляющее функции представителя власти, то есть наделенное в установленном законом порядке распорядительными полномочиями в отношении лиц, не находящихся в служебной зависимости от него;
- лицо, выполняющее организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции в государственных органах, органах местного самоуправления, государственных и муниципальных организациях, а также в Вооруженных Силах РФ, других войсках и воинских формированиях РФ. (6).

Должностное лицо организации привлекается к административной ответственности в случае совершения им административного правонарушения в сфере налогообложения в связи с неисполнением либо ненадлежащим исполнением своих служебных обязанностей, выразившимся в нарушении руководимой им организацией норм налогового законодательства.

Ответственность за административные правонарушения в области налогообложения установлена статьями 15.3 - 15.9 и 15.11 КоАП РФ.

Таблица 6

Административная ответственность за налоговые правонарушения

№	Вид правонарушения	Основание	Кто несет ответственность	Штраф
1	Нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе	ст. 15.3 КоАП РФ	Должностные лица, кроме ИП	Предупреждение или штраф в размере 500 – 1000 руб.
2	Нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе, сопряженное с ведением деятельности без постановки на учет в налоговом органе	ст. 15.3 КоАП РФ	Должностные лица, за исключением ИП	2000 – 3000 руб.

№	Вид правонарушения	Основание	Кто несет ответственность	Штраф
3	Нарушение установленного срока представления в налоговый орган информации об открытии или о закрытии счета в банке или иной кредитной организации	ст. 15.4 КоАП РФ	Должностные лица, кроме ИП	Предупреждение или штраф в размере 1000 – 2000 руб.
4	Нарушение установленных законодательством о налогах и сборах сроков представления налоговой декларации (расчета по страховым взносам) в налоговый орган по месту учета	ст. 15.5 КоАП РФ	Должностные лица	300 – 500 руб.
5	Непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы, таможенные органы оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде, за исключением случаев, предусмотренных ч. 2 настоящей статьи	ст. 15.6 КоАП РФ	Граждане	100 – 300 руб.
6	То же самое	ст. 15.6 КоАП РФ	Должностные лица	300 – 500 руб.
	Нарушение должностным лицом государственного органа, органа местного самоуправления, организации либо дипломатического представительства или консульского учреждения либо нотариусом предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах сроков представления (сообщения) сведений в налоговые органы, связанных с учетом организаций и физических лиц, либо представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде	ст. 15.6 КоАП РФ	Должностные лица	500 – 1000 руб.
	Открытие банком или иной кредитной организацией счета орга-	ст. 15.7 КоАП РФ	Должностные лица	1000 – 2000 руб.

№	Вид правонарушения	Основание	Кто несет ответственность	Штраф
	низации или индивидуальному предпринимателю без предъявления ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе			
	Открытие банком или иной кредитной организацией счета организации или индивидуальному предпринимателю при наличии у банка или иной кредитной организации решения налогового органа либо таможенного органа о приостановлении операций по счетам этого лица	ст. 15.7 КоАП РФ	Должностные лица	2000 – 3000 руб.
	Нарушение банком или иной кредитной организацией установленного срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страхового взноса) или налогового агента о перечислении налога (сбора), страхового взноса, пеней, штрафа, а равно инкассового поручения (распоряжения) налогового органа, таможенного органа о перечислении налога (сбора), страхового взноса, пеней, штрафа в бюджет	ст. 15.8 КоАП РФ	Должностные лица	4000 – 5000 руб.
	Осуществление банком или иной кредитной организацией расходных операций, не связанных с исполнением обязанностей по уплате налога (сбора), страхового взноса либо иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством РФ преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет, по счетам налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страхового взноса, налогового агента, сборщика налогов и (или) сборов или иных лиц при наличии у банка или иной кредитной организации ре-	ст. 15.9 КоАП РФ	Должностные лица	2000 – 3000 руб.

№	Вид правонарушения	Основание	Кто несет ответственность	Штраф
	шения налогового органа, таможенного органа о приостановлении операций по таким счетам			
	Нарушение банком или иной кредитной организацией установленного срока исполнения поручения плательщика страховых взносов о перечислении страховых взносов, а равно поручения органа государственного внебюджетного фонда, осуществляющего контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) страховых взносов на ОМС, по перечислению страховых взносов, соответствующих пеней и (или) штрафов в бюджет соответствующего внебюджетного фонда	ст. 15.10 КоАП РФ	Должностные лица	4000 – 5000 руб.
7	Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, предусмотренных ст. 15.15.6 НК РФ)	ст. 15.11 КоАП РФ	Должностные лица	5000 – 10 000 руб.
	Повторное совершение административного правонарушения, предусмотренного частью 1 ст. 15.11 КоАП РФ	ст. 15.11 КоАП РФ	Должностные лица	10 000 – 20 000 руб. или дисквалификацию на срок от одного года до двух лет

Источник: Составлена авторами по: Кодекс РФ об административных правонарушениях. – http://base.garant.ru

В примечании статьи 15.11 КоАП РФ отмечается:

«1. Под грубым нарушением требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, предусмотренных статьей 15.15.6 настоящего Кодекса), понимается:

- занижение сумм налогов и сборов не менее чем на 10 процентов вследствие искажения данных бухгалтерского учета;

- искажение любого показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности, выраженного в денежном измерении, не менее чем на 10 процентов;

- регистрация в регистрах бухгалтерского учета мнимого объекта бухгалтерского учета (в том числе неосуществленных расходов, несуществующих обязательств, не имевших места фактов хозяйственной жизни) или притворного объекта бухгалтерского учета;

- ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых регистров бухгалтерского учета;

- составление бухгалтерской (финансовой) отчетности не на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета;

- отсутствие у экономического субъекта первичных учетных документов, и (или) регистров бухгалтерского учета, и (или) бухгалтерской (финансовой) отчетности, и (или) аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности (в случае, если проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности является обязательным) в течение установленных сроков хранения таких документов.

1.1. Предусмотренная настоящей статьей административная ответственность за искажение показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности не применяется к лицу, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, и лицу, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, в случае, если такое искажение допущено в результате несоответствия составленных другими лицами первичных учетных документов свершившимся фактам хозяйственной жизни и (или) непередачи либо несвоевременной передачи первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета.

2. Должностные лица освобождаются от административной ответственности за административные правонарушения, предусмотренные настоящей статьей, в следующих случаях:

✓ представление уточненной налоговой декларации (расчета) и уплата на основании такой налоговой декларации (расчета) неуплаченной суммы налога (сбора) вследствие искажения данных бухгалтерского учета, а также уплата соответствующих пеней с соблюдением условий, предусмотренных статьей 81 НК РФ;

✓ исправление ошибки в установленном порядке (включая представление пересмотренной бухгалтерской (финансовой) отчетности) до утверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности в установленном законодательством РФ порядке». (6).

Административное дело считается возбужденным с момента составления протокола. КоАП РФ предусматривает как открытое рассмотрение дел, так и закрытое. Лицо, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении, вправе: знакомиться со всеми материалами дела; давать объяснения; представлять доказательства; заявлять ходатайства и отводы; пользоваться юридической помощью адвоката; пользоваться правом на защиту прав и законных интересов законными представителями; участвовать при рассмотрении дела.

Протокол о правонарушениях в области налогов имеют право составлять: судьи, должностные лица органов внутренних дел, налоговых и таможенных органов. В протоколе указываются дата и место его составления, должность, фамилия и инициалы лица, составившего протокол, сведения о лице, в отношении которого возбуждено дело, фамилии, имена, отчества, адреса места жительства свидетелей, если они имеются, место, время совершения и событие правонарушения, статья КоАП РФ, предусматривающая ответственность, объяснение лица, в отношении которого возбуждено дело. Кроме того, в протоколе должно быть указано, что лицу, в отношении которого возбуждено дело, разъяснены их права и обязанности.

Протокол подписывается должностным лицом, его составившим, лицом, в отношении которого возбуждено дело. Данные лица вправе отказаться от подписания протокола, о чем должна быть сделана в нем соответствующая запись. Копия протокола по просьбе лица, в отношении которого возбуждено дело, может быть вручена под расписку. Лицо, в отношении которого возбуждено дело, вправе: ознакомиться с протоколом; представить объяснения и замечания, которые должны быть приложены к протоколу.

Протокол составляется сразу после выявления правонарушения. Если требуется дополнительное выяснение обстоятельств дела либо данных о лице, в отношении которого возбуждается дело, то протокол составляется в течение двух суток с момента выявления правонарушения.

3.7. Уголовная ответственность за нарушения в сфере налогообложения

За преступления в сфере экономики, в том числе и налоговые, граждане привлекаются к уголовной ответственности в соответствии с главой 22 Уголовного кодекса РФ. Преступлением признается виновно совершенное общественно опасное деяние, запрещенное УК РФ под угрозой наказания. (5).

В зависимости от характера и степени общественной опасности деяния подразделяются на преступления небольшой тяжести, преступления средней тяжести, тяжкие преступления и особо тяжкие преступления.

Преступлениями небольшой тяжести признаются умышленные и неосторожные деяния, за совершение которых максимальное наказание не превышает двух лет лишения свободы.

Преступлениями средней тяжести признаются умышленные деяния, за совершение которых максимальное наказание не превышает пяти лет лишения свободы, и неосторожные деяния, за совершение которых максимальное наказание превышает два года лишения свободы.

Тяжкими преступлениями признаются умышленные деяния, за совершение которых максимальное наказание не превышает десяти лет лишения свободы.

Особо тяжкими преступлениями признаются умышленные деяния, за совершение которых предусмотрено наказание в виде лишения свободы на срок свыше десяти лет или более строгое наказание.

Состав преступления в совокупности образуют объект, объективная сторона, субъект, субъективная сторона преступления. Отсутствие одного из элементов состава преступления является обстоятельством, исключающим возможность производства по уголовному делу. Налоговые составы содержатся в гл. 22 УК РФ «Преступления в сфере экономической деятельности». В этой связи объектом данных преступлений являются отношения в сфере товарно-материального обращения. Объективная сторона состоит из действия (бездействия), негативных последствий – нанесение материального ущерба государству, а также причинно-следственной связи между ними, которая означает, что наступление негативных последствий вызвано действиями преступника.

Следует отметить, что не все способы уклонения от уплаты налогов признаны преступными. Кроме того, налоги, уплачиваемые юридическими и физическими лицами, исчисляются по-разному. В этой связи в УК РФ предусмотрены отдельные статьи за уклонение от налогов физических и юридических лиц.

В соответствии с российским законодательством субъектом налогового преступления признаются только физические лица. Причем уголовной ответственности подлежат только вменяемые физические лица (ст. 19 УК РФ), достигшие 16-летнего возраста (ст. 20 УК РФ). Субъективной стороной налогового преступления выступает умышленное деяние физического лица, поскольку неосторожными признаются лишь те преступления, для которых данную форму вины допускают соответствующие статьи Особенной части УК РФ (ст. 24).

Основным видом налоговых преступлений как в России, так и за рубежом, является уклонение от уплаты налогов. Способом уклонения, как правило, выступает непредставление достоверной информации об объекте налогообложения. Таким образом, преступными признаются недекларирование или несвоевременное декларирование доходов. Однако наиболее серьезным считается деяние по искажению сведений, вносимых в налоговую декларацию.

Федеральный закон от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ "О внесении изменений в часть первую НК РФ и отдельные законодательные акты РФ" внес существенные изменения в Уголовный кодекс РФ в части статей, предполагающих возможность привлечения к уголовной ответственности за совершение налоговых правонарушений. Закон вступил в силу с 1 января 2010 г.

Виды налоговых преступлений и наказаний за их совершение, предусмотренных УК РФ, приведены в табл. 7.

Как видно из таблицы 7, основными видами наказаний, предусмотренных статьями 198 – 199.4 УК РФ, являются:

- ✓ штраф;
- ✓ дисквалификация;
- ✓ принудительный труд;
- ✓ лишение свободы.

Таблица 7

Уголовная ответственность за нарушения в сфере налогообложения

Преступление	Наказание	Статья УК РФ
Уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица - плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов путем непредставления налоговой декларации (расчета) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное **в крупном размере**	Штраф в размере от 100 000 до 300 000 рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 года до 2 лет, либо принудительными работами на срок до одного года, либо арест на срок до 6 месяцев, либо лишение свободы на срок до 1 года	198
То же деяние, совершенное в **особо крупном размере**	Штраф в размере от 200 тысяч до 500 тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 18 месяцев до 3 лет, либо принудительными работами на срок до 3 лет, либо лишением свободы на тот же срок.	198
Крупным размером в статье 198 УК РФ признается сумма налогов, сборов, страховых взносов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 900 тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов, сборов, страховых взносов в совокупности, либо превышающая 2 700 тысяч рублей, а **особо крупным размером** - сумма, составляющая за период в пределах 3 финансовых лет подряд более 4 500 тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм налогов, сборов, страховых взносов в совокупности, либо превышающая 30 500 тысяч рублей.		
Уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией - плательщиком страховых взносов. путем непредставления налоговой декларации (расчета) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное **в крупном размере**	Штраф в размере от 100 тысяч до 300 тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1года до 2 лет, либо принудительными работами на срок до 2 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 2 лет или без такового, либо арестом на срок до 6 месяцев, либо лишением свободы на срок до 2 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового.	199

Преступление	Наказание	Статья УК РФ
То же деяние, совершенное: ***а) группой лиц по предварительному сговору;*** ***б)* в *особо крупном размере***	Штраф в размере от 200 тысяч до 500 тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 года до 3лет, либо принудительными работами на срок до 5 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового, либо лишением свободы на срок до 6 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового.	199.2
Крупным размером в статье 199 УК РФ признается сумма налогов, сборов, страховых взносов, составляющая за период в пределах 3 финансовых лет подряд более 5 миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов превышает 25 процентов подлежащих уплате сумм налогов, сборов, страховых взносов в совокупности, либо превышающая 15 миллионов рублей, а **особо крупным размером** - сумма, составляющая за период в пределах 3 финансовых лет подряд более 15 миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов превышает 50 процентов подлежащих уплате сумм налогов, сборов, страховых взносов в совокупности, либо превышающая 45 миллионов рублей.		
Неисполнение в личных интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов, подлежащих в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет, совершенное **в крупном размере**	Штраф в размере от 100 тысяч до 300 тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 года до 2 лет, либо принудительными работами на срок до 2 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового, либо арестом на срок до 6 месяцев, либо лишением свободы на срок до 2 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового.	199.1
То же деяние, совершенное **в особо крупном размере**	Штраф в размере от 200 тысяч до 500 тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 2 до 5 лет, либо принудительными работами на срок до 5 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового, либо лишением свободы на срок до 6 лет с лишением пра-	199.1

Преступление	Наказание	Статья УК РФ
	ва занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового.	
Крупным размером в статье 199.1 УК РФ признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах 3 финансовых лет подряд более 5 миллионов рублей, при условии, что доля неисчисленных, неудержанных или неперечисленных налогов и (или) сборов превышает 25 процентов подлежащих исчислению, удержанию или перечислению сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 15 миллионов рублей, **а особо крупным размером** - сумма, составляющая за период в пределах 3 финансовых лет подряд более 15 миллионов рублей, при условии, что доля неисчисленных, неудержанных или неперечисленных налогов и (или) сборов превышает 50 процентов подлежащих исчислению, удержанию или перечислению сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 45 миллионов рублей.		
Сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством РФ о налогах и сборах и (или) законодательством РФ об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам, сборам, страховым взносам, **в крупном размере**	Штраф в размере от 200 тысяч до 500 тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 18 месяцев до 3 лет, либо принудительными работами на срок до 3 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового, либо лишением свободы на срок до 3 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового.	199.2
То же деяние, совершенное **в особо крупном размере**	Штраф в размере от 500 тысяч до 2 миллионов рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 2 до 5 лет, либо принудительными работами на срок до 5 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового, либо лишением свободы на срок до 7 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового	199.2
Уклонение страхователя - физического лица от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболе-	Штраф в размере до 200 тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до 2 лет либо обязательными работами на срок до 360 часов.	199.3

Преступление	Наказание	Статья УК РФ
ваний в государственный внебюджетный фонд путем занижения базы для начисления страховых взносов, и (или) иного заведомо неправильного исчисления страховых взносов, и (или) непредставления расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам в государственный внебюджетный фонд или других документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний является обязательным, либо путем включения в такие документы заведомо недостоверных сведений, совершенное **в крупном размере**		
То же деяние, совершенное **в особо крупном размере**	Штраф в размере до 300 тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до 3 лет, либо принудительными работами на срок до 1 года, либо лишением свободы на тот же срок.	199.3
Крупным размером в статье 199.3 УК РФ признается сумма страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд, составляющая за период в пределах 3 финансовых лет подряд более 600 тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных страховых взносов в государственный внебюджетный фонд превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм страховых взносов в государственный внебюджетный фонд, либо превышающая 1 800 тысяч рублей, **а особо крупным размером** - сумма, составляющая за период в пределах 3 финансовых лет подряд более трех миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных страховых взносов в государственный внебюджетный фонд превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм страховых взносов в государственный внебюджетный фонд, либо превышающая 9 миллионов рублей.		
Уклонение страхователя - организации от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд путем занижения базы для начисления страховых взносов, и (или) иного заведомо неправильного исчисления страховых взносов, и (или) непредставления расчета по начисленным и уплаченным страховым взно-	Штраф в размере от 100 тысяч до 300 тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до 2 лет, либо принудительными работами на срок до 1 года с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового, либо лишением свободы на срок до 3 года.	199.4

Преступление	Наказание	Статья УК РФ
сам в государственный внебюджетный фонд или других документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний является обязательным, либо путем включения в такие документы заведомо недостоверных сведений, совершенное **в крупном размере**		
То же деяние, совершенное: ***а) группой лиц по предварительному сговору;*** ***б)* в *особо крупном размере***	Штраф в размере от 300 тысяч до 500 тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 года до 3 лет, либо принудительными работами на срок до 4 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на тот же срок или без такового, либо лишением свободы на срок до 4 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового.	199.4
Крупным размером в настоящей статье признается сумма страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд, составляющая за период в пределах 3 финансовых лет подряд более 2 миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных страховых взносов в государственный внебюджетный фонд превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм страховых взносов, либо превышающая 6 миллионов рублей, **а особо крупным размером** - сумма, составляющая за период в пределах 3 финансовых лет подряд более 10 миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных страховых взносов в государственный внебюджетный фонд превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм страховых взносов, либо превышающая 300 миллионов рублей.		

Источник: Составлена авторами по данным статьей 198 – 199.4 УК РФ. - http://base.garant.ru

Нужно отметить, что лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное статьей 198 УК РФ, освобождается от уголовной ответственности, если оно полностью уплатило суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумму штрафа в размере, определяемом в соответствии с НК РФ.

Кроме того, лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное статьей 199.1 УК РФ «Неисполнение обязанностей налогового агента», освобождается от уголовной ответственности, если

этим лицом либо организацией, не исполнившими обязанности налогового агента, полностью перечислены в соответствующий бюджет суммы неисчисленных, неудержанных или неперечисленных налогов и (или) сборов и соответствующих пеней, а также сумма штрафа в размере, определяемом в соответствии с НК РФ.

То же самое касается лиц, впервые совершивших преступления, предусмотренные статьями 199.3 и 199.4 УК РФ.

ГЛАВА 4. ОРГАНИЗАЦИЯ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ С ДРУГИМИ СУБЪЕКТАМИ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

4.1. Нормативно-правовая база и информационная основа взаимодействия налоговых органов

При реализации возложенных задач по контролю за соблюдением законодательства о налогах, сборах и СВ налоговые органы взаимодействует со множеством организаций и гражданами, а также органами власти разных уровней, министерствами и ведомствами РФ. Взаимодействие осуществляется на основе множества законодательных и нормативных актов, которыми регулируются цели, порядок, сроки и формы взаимодействия. Законодательные акты, как правило, дополняются межведомственными нормативными актами (приказы, положения, соглашения, договора о сотрудничестве и т.д.), где более четко излагаются вопросы, по которым осуществляется взаимодействие, порядок такого взаимодействия, права и полномочия участников, формы и сроки взаимодействия.

Межведомственные нормативные акты могут быть многосторонними и двусторонними, они могут разрабатываться на уровне федеральных органов исполнительной власти или на региональном уровне.

На уровне ИФНС межведомственные документы не подписываются. Порядок и условия их взаимодействия регламентированы нормативно-правовыми документами федерального и регионального уровней.

Взаимодействия внутри налоговой системы организуется на основе ведомственных документов – приказов, положений, инструкций, писем. Такие документы издаются центральным аппаратом ФНС РФ или региональными управлениями ФНС РФ.

Взаимодействие налоговых органов РФ с налоговыми органами других стран регламентируется межгосударственными соглашениями о сотрудничестве только через центральный аппарат ФНС РФ и обязательны для исполнения всеми налоговыми органами, которых они касаются.

Основным законодательным актом, регулирующим взаимодействие налоговых органов между собой, с другими организациями и

гражданами, является НК РФ. В соответствии со ст. 2 НК РФ законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов, сборов, СВ в РФ, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействий) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. В разделе III (ст. 30-37) НК РФ освещены некоторые вопросы взаимодействия налоговых, таможенных, финансовых органов и органов внутренних дел, а также следственных органов и их должностных лиц. (3).

Бюджетный кодекс РФ и другие федеральные законы в общих чертах описывают взаимодействие налоговых и других государственных органов. На их основе разрабатываются более детализированные нормативные акты, регулирующие порядок взаимодействия налоговых органов и сторонних организаций. Такие акты имеют форму многосторонних или двухсторонних межведомственных положений или соглашений о сотрудничестве.

Информационную основу работы налоговых органов составляют сведения, полученные от:

1. Налогоплательщиков – бухгалтерская отчетность, налоговые декларации, расчеты, учредительные документы, письма, жалобы, заявления и т.д.
2. Банков – справки об открытии и закрытии счетов, о нарушении кассовой дисциплины, о движении денежных средств по счетам и т.д.
3. Федеральной таможенной службы России и её территориальных органов – сведения о налогоплательщиках, участвующих в таможенных процедурах.
4. Органов валютного контроля – сведения об участниках внешнеэкономической деятельности.
5. ЦБ РФ – о выдаче и отзыве лицензий коммерческим банкам о выдаче разрешений на вывоз капитала и др.
6. Органов уполномоченных регистрировать юридические лица и предпринимателей, уполномоченных регистрировать акты гражданского состояния, лицензирующих органов.
7. Органов государственной регистрации прав на имущество и сделок с ним, а также операции с землей.
8. Органов статистики.

9. Местных органов самоуправления, правоохранительных органов, судов, арбитражных судов, ГИБДД.

10. Иных органов, по роду своей деятельности располагающих информацией о налогоплательщиках.

Порядок и право на получение такой информации регламентированы НК РФ. Но информация имеет ценность в том случае, когда она может быть обработана, систематизирована и проанализирована в короткий срок. Налоговую инспекцию можно сравнить с заводом по переработке информации. Поэтому и внедряются в инспекциях современные информационные технологии (см. 6.6).

Формы налоговых деклараций по федеральным налогам, а также по региональным и местным налогам и сборам, утверждение которых отнесено законодательством о налогах и сборах к компетенции ФНС России, и форматы их представления в электронном виде доводятся в установленные сроки до нижестоящих налоговых органов после их утверждения в ФНС России.

Налоговые декларации и бухгалтерская отчетность представляются в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи по установленной форме их представления.

Система ЭОД разработана в ряде межрегиональных инспекций ФНС России по федеральным округам и используется территориальными управлениями ФНС России. Система ЭОД предназначена для обработки данных налоговых инспекций на местном уровне. Она позволяет реализовать:

- обслуживание налогоплательщиков;
- обслуживание нормативно-справочной информации;
- формирование и печать документов на уплату налогов, направляемых физическим и юридическим лицам;
- ввод и обработку деклараций физических лиц;
- ввод налоговых документов;
- учет и контроль отчетных документов налогоплательщиков (юридических лиц) и материалов камеральных проверок и др.

Система ЭОД построена на многоуровневой системной архитектуре (двухуровневой и трехуровневой) и базируется на системном программном обеспечении корпорации Microsoft. Набор алгоритмов, реализующих вычисление в бизнес-правилах, заложенных в программном обеспечении, позволяет обеспечить электронную обработку данных по более чем 30 направлениям формирования информации в

системе.

Система ЭОД не конкурирует с системой АИС «Налог-3», скорее дополняет ее и позволяет налоговым органам распределить функциональные задачи обработки данных на местном уровне более рационально. Следует отметить, что каждая из систем постоянно развивается и совершенствуется. Кроме того, налоговые органы используют в своей деятельности другие информационные ресурсы (программные продукты), позволяющие обслуживать: ЕГРЮЛ, ЕГРИП, ЕГРН, «Бланки», «Недействительные паспорта», «Банковские счета», «Справочник кодов иностранных организаций», «Обмен с ПФР», «Обмен с ФСС», Сведения о физических лицах, «Акцизы на нефтепродукты» и другие виды информации. В настоящее время количество используемых налоговыми органами компьютерных программ - информационных ресурсов насчитывает более 50 наименований.

Информацию, используемую налоговыми органами, можно классифицировать по способу получения на:

✓ информацию, собираемую самими налоговыми органами в ходе контрольной работы;

✓ информация, поступающая из сторонних источников.

Право налоговых органов на самостоятельный сбор информации о налогоплательщиках установлено НК РФ (проведение камеральных, выездных, встречных проверок)

Информация, поступающая от сторонних организаций, весьма разнообразна и можно классифицировать по нескольким признакам:

✓ по источникам информации – от налогоплательщиков, налоговых агентов, сборщиков налогов, банков и органов Федерального казначейства, органов власти и управления и т.д.;

✓ по периодичности поступления – периодическая и нерегулярная.

К нерегулярной информации относятся банковские документы на уплату налогов, информация об открытии счетов в банках, о сделках с недвижимым имуществом и т.д.

По степени обязательности информационные потоки можно разделить на обязательные и не обязательные.

В настоящее время основной объем информации поступает в налоговые органы по следующим участкам работы:

- учет налогоплательщиков;
- камеральная проверка налоговых деклараций;

- учет поступлений в бюджетную систему и ведение карточек «Расчеты с бюджетом»;
- прием и обработка сведений о доходах физических лиц;
- информация, собираемая в ходе контрольной работы налоговой инспекции (выездных проверок, мониторинга).

4.2. Взаимодействие подразделений внутри налоговой инспекции

Необходимость взаимодействия подразделений ИФНС обусловлено единством цели и единством технологии налоговой работы. Практически ни одно действие невозможно выполнить и ни один документ не издается инспекцией с участием только одного подразделения.

Например, если налогоплательщик обратился в инспекцию с письмом по конкретному вопросу, работа инспекции организуется в следующей последовательности. Письмо поступает в общий отдел, где регистрируется в журнале входящей корреспонденции и передается руководителю инспекции. После этого письмо рассматривается и направляется в соответствующий отдел для исполнения. Письмо, подписанное руководителем, через общий отдел поступает к начальнику соответствующего отдела. Начальник отдела изучает содержание письма и передает его инспектору для подготовки проекта ответа. Инспектор готовит проект ответа и представляет начальнику отдела. Затем начальник отдела прорабатывает проект ответа, согласовывает при необходимости с юридическим отделом и представляет на подпись руководителю. Руководитель инспекции подписывает его и передает в общий отдел для регистрации в журнале исходящей информации и отправки налогоплательщику. Рассогласованность в работе подразделений или сотрудников инспекции приводит к тому, что либо письмо потеряется, либо попадет не в тот отдел и заявитель получит неправильный ответ.

Организацию работы по взаимодействию подразделений инспекции осуществляет руководитель инспекции и его заместители.

Как правило, инспекция условно делится на блоки по направлениям работы, каждый из которых курируется руководителем или одним из заместителей руководителя инспекции. В каждый блок входят наиболее тесно связанные между собой подразделения инспекции. Например, в инспекции может быть выделен блок, занимающийся

выездными налоговыми проверками налогоплательщиков. Здесь руководитель инспекции или один из его заместителей курирует работу отделов выездных проверок юридических лиц, оперативного контроля и проверки правильности удержания налога на доходы физических лиц у источника выплаты. Объединение этих отделов облегчает координацию их работы, информационный обмен между ними, маневрирование ресурсами во время проведения проверок.

В другой блок можно выделить отделы камеральных проверок, учета и анализа, принудительного взыскания недоимки. Этот блок организуется по технологическому признаку. Ориентирован на организацию четкого взаимодействия подразделений во всей цепочке: прием налоговых деклараций - ввод их в компьютер – камеральная проверка – начисление сумм на карточки РСБ – взыскание недоимок.

В третий блок могут объединяться отдел декларирования и взыскания налогов, удерживаемых налоговыми органами, и отдел прочих налогов и сборов с физических лиц. Это блок формируется по принципу общности налогоплательщиков.

Руководитель инспекции обычно курирует юридический отдел, отдел информационного обеспечения, отдел по работе с персоналом, общий отдел и отдел финансово-хозяйственного обеспечения. Это связано с выполнением им функций по руководству инспекцией: общий контроль за работой инспекции, координация деятельности заместителей (т.е. блоков по направлению работы), представление инспекции в вышестоящих и сторонних организациях, административно-хозяйственная работа.

Огромную роль в организации взаимодействия сотрудников и отделов инспекции играют начальники отделов. В соответствии с положением об инспекции и отделе, они выполняют следующие функции:

- осуществляют руководство работой отдела;
- организуют работу отдела по контролю за соблюдением налогового законодательства;
- организуют взаимодействие сотрудников отдела при выполнении ими задач, возложенных на отдел и инспекцию;
- составляют планы работы отдела и графики проверок, принимают участие в составлении таких планов и графиков работы инспекции, организуют в отделе работу по их реализации;
- совершенствуют работу отдела, изучают и внедряют передовые методы работы;

- контролируют исполнение сотрудниками отдела своих должностных обязанностей;

- оперативно информируют руководство инспекции о выявленных фактах нарушения налогового законодательства;

- обеспечивают составление установленной отчетности и представляет ее руководству инспекции.

Большое значение для организации взаимодействия внутри налоговой инспекции играет планирование ее работы. В начале года инспекция разрабатывает план контрольной работы на год. В плане отражаются основные контрольные мероприятия планируемого периода и сроки их выполнения. План утверждается руководителем инспекции и является основным документом, определяющим работу инспекции в очередном году. План доводится до всех подразделений инспекции и становится организационной основой для их взаимодействия по его выполнению. На основании плана работы инспекции в отделах инспекции составляются свои планы работы на очередной год.

Особое место в организации работы инспекции занимают графики проведения выездных налоговых проверок. Они составляются ежеквартально на основании анализа налоговой отчетности налогоплательщика и других сведений о них. График определяет, какие налогоплательщики должны быть проверены в течение квартала и какими инспекторами. Эти графики утверждаются руководителем инспекции. Они служат основой для организации работы отделов выездных налоговых проверок и их взаимодействия с другими отделами.

4.3. Делопроизводство в налоговых инспекциях

Организацией единой системы делопроизводства в налоговых инспекциях занимается общий отдел – контроль за исполнением документов, их оформлением и формированием дел, постановка на учет.

Требования по ведению делопроизводства обязательны для каждого работника инспекции. Персонально за организацию делопроизводства, своевременное и качественное исполнение документов в отделе, ответственен начальник отдела.

Вся входящая корреспонденция, включая бухгалтерскую отчетность, налоговые декларации, поступают в общий отдел, за исключением писем с надписью «лично», вскрываются в общем отделе и регистрируется. Потом эта документация представляется руководителю инспекции. Руководитель в резолюции дает поручение по исполнению документов, где указывает фамилию исполнителя, содержание поручения и срок исполнения. После просмотра руководителем инспекции все документы с соответствующими резолюциями подлежат возврату в общий отдел, для внесения резолюций в компьютер. Потом они передаются по реестру начальникам подразделений.

Начальники подразделений, просмотрев поступившие документы направляют их для исполнения конкретным должностным лицам с указанием сроков и порядка исполнения. На контрольных документах проставляется пометка «контроль» и срок исполнения, формируется и печатается контрольная карточка, после чего документ передается исполнителю.

Регистрационные контрольные карточки хранятся в картотеках по срокам исполнения. Исполненный документ снимается с контроля, о чем в карточке делается соответствующая запись. Снятие документа с контроля осуществляется только после окончательного исполнения и направления ответа автору корреспонденции. Копии исходящих документов помещаются в соответствующие дела структурного подразделения согласно сводной номенклатуре дел инспекции.

Сводная номенклатура дел является систематизированным перечнем заголовков дел с указанием сроков их хранения и составляется в целях установления единой системы формирования дел и сортировки документов. В номенклатуру дел включаются все дела, отражающие все документируемые участки работы и вопросы деятельности инспекции.

Номенклатура дел структурного подразделения инспекции разрабатывается его руководителем и согласовывается с ответственным работником общего отдела. Сводная номенклатура дел инспекции согласовывается с экспертной комиссией инспекции, определяющей категорию информации, содержащейся в каждом деле, историческую и научную ценность документов и сроки их хранения. (3).

4.4. Взаимодействие налоговых органов по «вертикали» и по «горизонтали»

Взаимодействие «по вертикали» обусловлено тем, что система налоговых органов в РФ является трехуровневой. На федеральном уровне действует центральный аппарат ФНС РФ и Межрегиональные инспекции ФНС РФ. На региональном уровне функционируют управления ФНС РФ, на местном уровне – инспекции ФНС РФ по районам, по городам и межрайонные инспекции.

Каждое из этих звеньев имеет свои локальные задачи, функции и полномочия, но решают одну общую задачу. Налоговые органы разного уровня связаны друг с другом отношениями административного подчинения и взаимодействуют по вертикали.

Центральный аппарат и региональные управления ФНС РФ выполняют административные и методические функции. Они непосредственно не работают с налогоплательщиками. Районные (межрайонные) и городские инспекции, напротив, ведут непосредственно работу с закрепленными за ними налогоплательщиками.

В части организации взаимодействия внутри налоговой системы ФНС РФ решает следующие основные задачи:

- планирование работы налоговых органов страны;
- организация, координация и контроль деятельности нижестоящих налоговых органов;
- организация взаимодействия с другими государственными органами;
- методическое обеспечение нижестоящих налоговых органов;
- разработка и внедрение единой структуры нижестоящих органов и единой технологии их работы;
- распределение численности сотрудников и фонда оплаты труда между нижестоящими налоговыми органами.

Для решения этих задач ФНС РФ разрабатывает различные регламентирующие документы, обязательные для исполнения нижестоящими органами.

В соответствии со ст. 31 НК РФ ФНС РФ в пределах своих полномочий утверждает формы заявлений о постановке на учет в налоговые органы, формы расчетов по налогам, формы налоговых деклараций и устанавливает порядок их заполнения. Устанавливая такие формы, ФНС РФ формирует определенную технологию их обработки

в налоговой инспекции и схему взаимодействия налоговых органов в ходе этой обработки.

ФНС РФ издает приказы об организации работы по тем или иным направлениям, распоряжения и письма по отдельным вопросам налоговой работы. Эти документы обязательны для исполнения нижестоящими налоговыми органами и регулируют их совместную работу по сбору налогов и налоговому контролю.

ФНС РФ разрабатывает и утверждает формы ведомственной отчетности налоговых инспекций и методические указания по их заполнению. Оно контролирует своевременность их представления и правильность заполнения. Анализирует результаты работы налоговых органов в регионах и принимает меры по результатам такого анализа.

ФНС РФ ведет Единый государственный реестр налогоплательщиков федерального уровня. Для этого оно получает информацию от региональных управлений.

Управления ФНС РФ по субъектам РФ выполняют аналогичные функции по организации и координации взаимодействия с районными инспекциями, расположенными в регионе.

Необходимость взаимодействия налоговых органов «по горизонтали», обусловлено следующими факторами:

- налогоплательщики, зарегистрированные на территории, контролируемой одной инспекцией, осуществляют хозяйственную деятельность на территории других инспекций;
- налогоплательщики ведут хозяйственную деятельность на территории одной инспекции, но имеют объекты налогообложения на территории другой инспекции;
- налогоплательщики, зарегистрированные на территории одной инспекции, проводят хозяйственные операции с предприятиями, банками, гражданами, зарегистрированными на территории других инспекций;
- налогоплательщики по разным причинам могут менять место налогового учета.

Взаимодействие «по горизонтали» осуществляется путем обмена информацией между налоговыми органами одного уровня и одновременных проверок хозяйствующих субъектов на нескольких территориях.

Налогоплательщики встают на учет в налоговых инспекциях по месту государственной регистрации, по месту нахождения филиалов

и представительств, месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств. В каждом из этих случаев ИНН присваивается только по месту государственной регистрации налогоплательщика. При регистрации вышеназванных объектов налогообложения инспекция, в которую обратился налогоплательщик, обязана направить запрос в инспекцию по месту его государственной регистрации для получения сведений о присвоенном ему ИНН.

При наличии у налогоплательщиков филиалов, расположенных на территории нескольких инспекций, в соответствии со ст. 89 НК РФ налоговые органы могут проверять их независимо от проверки головной организации. Инспекция, на учете которой состоит головная организация, может направлять запросы в налоговые инспекции, где территориально расположены филиалы с просьбой о проведении в них выездных налоговых проверок.

Нами рассмотрены лишь некоторые, наиболее распространенные способы взаимодействия налоговых органов одного уровня. Возможности такого взаимодействия безграничны. Главное здесь – четко формулировать вопросы и с пониманием относиться к встречным вопросам коллег.

4.5. Взаимодействие налоговых органов с другими государственными органами

Налоговые органы в своей практической деятельности используют разнообразные виды взаимодействия с правоохранительными, контролирующими и иными государственными органами. Каждый вид взаимодействия имеет свое определенное содержание, специфические закономерности функционирования.

Некоторые доводы налогового органа о необоснованности налоговой выгоды могут быть подтверждены доказательствами, полученными в рамках межведомственного взаимодействия с иными органами государственной власти.

Правовые основы взаимодействия составляют следующие нормативные акты. В ст. 82 НК РФ закреплено положение о том, что налоговые органы, таможенные органы, органы внутренних дел, следственные органы и органы управления государственными внебюджетными фондами РФ в порядке, определяемом по соглашению между ними, информируют друг друга об имеющихся у них материалах о

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

Статьей 85 НК РФ предписана обязанность следующих органов, учреждений, организаций и должностных лиц в установленные сроки и соответствующей форме сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом организаций и физических лиц:

1) органы юстиции, выдающие лицензии на право нотариальной деятельности;

2) адвокатские палаты субъектов РФ;

3) органы, осуществляющие регистрацию (миграционный учет) физических лиц по месту жительства (месту пребывания), регистрацию актов гражданского состояния физических лиц;

4) органы, осуществляющие выдачу иностранным гражданам или лицам без гражданства разрешений на работу или патентов;

5) дипломатические представительства и консульские учреждения РФ;

6) органы, осуществляющие государственный кадастровый учет и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество, органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств;

7) уполномоченный федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по контролю (надзору) за деятельностью саморегулируемых организаций арбитражных управляющих, оценщиков;

8) федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности;

9) органы опеки и попечительства;

10) органы (учреждения), уполномоченные совершать нотариальные действия, и нотариусы, занимающиеся частной практикой;

11) органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию пользователей природными ресурсами, а также лицензирование деятельности, связанной с пользованием этими ресурсами;

12) органы, осуществляющие выдачу и замену документов, удостоверяющих личность гражданина РФ на территории РФ;

13) орган, уполномоченный вести реестр филиалов и представительств международных организаций и иностранных некоммерческих неправительственных организаций, реестр представительств ино-

странных религиозных организаций, открытых в Российской Федерации;

14) органы, осуществляющие в Республике Крым и городе федерального значения Севастополе полномочия в сфере государственной кадастровой оценки объектов недвижимости, землеустройства, государственного мониторинга земель, государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним и государственного кадастрового учета;

15) органы управления Пенсионным фондом Российской Федерации и его территориальными органами. (3).

Порядок представления сведений в налоговые органы в электронной форме определяется соглашением взаимодействующих сторон. Данные сведения представляются в налоговые органы бесплатно и в основном в течение 10 дней после совершения ими юридически значимого акта.

Например, в соответствии с п. 4 ст. 85 НК РФ органы, осуществляющие государственный кадастровый учет и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество, органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать сведения о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе, о транспортных средствах, зарегистрированных в этих органах (правах и сделках, зарегистрированных в этих органах), и об их владельцах в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней со дня соответствующей регистрации, а также ежегодно до 15 февраля представлять указанные сведения по состоянию на 1 января текущего года. (3).

Сведения, предусмотренные статьей 85 НК РФ, представляются также указанными в статье органами, учреждениями, организациями либо нотариусами или должностными лицами, уполномоченными совершать нотариальные действия, в налоговые органы по их запросам в течение 5 дней со дня получения запроса.

В статье 85.1 установлена обязанность Федерального казначейства (иного органа, осуществляющего открытие и ведение лицевых счетов в соответствии с бюджетным законодательством РФ) сообщить об открытии (о закрытии, об изменении реквизитов) лицевого счета организации в налоговый орган по месту своего нахождения в электронной форме в течение 3 дней со дня соответствующего события.

Большое значение в сфере взаимодействия представляют ведомственные нормативные акты: приказы, инструкции, положения и двусторонние договоры и соглашения, регламентирующие права и обязанности субъектов взаимодействия, их полномочия и функции, формы и методы совместной деятельности. Одновременно с этим, они регулируют порядок взаимодействия, определяют конкретные направления. На сегодняшний день сформировался целый перечень соглашений (более 70), регламентирующих взаимодействие ФНС России с другими государственными органами и учреждениями. Рассмотрим некоторые из них.

Взаимодействие налоговых органов и органов внутренних дел.

Взаимодействие с правоохранительными органами налоговые органы осуществляют по двум направлениям: в сфере обмена информацией и в сфере совместных контрольных мероприятий.

Взаимодействие налоговых органов и органов внутренних дел основано на эффективном сочетании полномочий, методов работы и средств, присущих каждому из этих органов в целях формирования действенного механизма предупреждения, выявления и пресечения налоговых правонарушений и преступлений.

Проведение совместных выездных налоговых проверок. Соглашение о взаимодействии между Министерством внутренних дел Российской Федерации и Федеральной налоговой службой утверждено МВД России № 1/8656, ФНС России № ММВ-27-4/11 от 13.10.2010 в целях организации взаимодействия ОВД и налоговых органов России в вопросах предупреждения и пресечения преступлений и административных правонарушений, выявления и расследования преступлений, а также в вопросах повышения налоговой дисциплины в сфере экономики и обеспечения своевременности и полноты уплаты налогов и сборов. (40).

Взаимодействие ФНС России и МВД России осуществляется по следующим основным направлениям:

• выявление и пресечение противоправной деятельности организаций и физических лиц, уклоняющихся от налогообложения, в том числе осуществляющих незаконное предпринимательство;

• выявление и пресечение нарушений законодательства о налогах и сборах, страховых взносах, законодательства о валютном регулировании и валютном контроле, законодательства о государственной регистрации юридических лиц, законодательства о банкротстве,

законодательства о применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением, а также правонарушений в области производства и оборота табачной продукции;

• предотвращение неправомерного возмещения из федерального бюджета сумм НДС;

• выявление кредитных организаций, имеющих картотеку неоплаченных платежных документов клиентов по перечислению денежных средств в бюджеты всех уровней из-за отсутствия средств на корреспондентских счетах. (40).

Указанным Соглашением также установлены и основные формы взаимодействия ФНС России и МВД России, в частности:

• планирование и проведение как совместно, так и самостоятельно но запросам одной из сторон, мероприятий, направленных на обеспечение полноты поступления налогов, сборов и страховых взносах в бюджетную систему РФ и предотвращение нарушений законодательства РФ;

• взаимный информационный обмен сведениями, в том числе в электронном виде, представляющими интерес для ФНС России и МВД России и непосредственно связанными с выполнением задач и функций, возложенных на них законодательными и иными нормативными правовыми актами РФ;

• совместные экспертизы и консультации но вопросам разработки нормативных правовых актов;

• обмен опытом в целях повышения квалификации кадров, в том числе путем проведения совместных семинаров (конференций) и стажировок;

• проведение совместных исследований проблем, связанных с выявлением, предупреждением и пресечением налоговых правонарушений и преступлений в сфере экономической деятельности. (40).

Наиболее важной и эффективной формой сотрудничества ФНС России и МВД России являются совместные выездные налоговые проверки. ОВД могут принимать участие в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках непосредственно по запросу налоговых органов. Порядок организации таких налоговых проверок определен совместным приказом МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30.06.2009. Функцию общей координации осуществляемых в процессе проведения выездных налоговых проверок мероприятий выполняет руководитель проверяющей группы, который является должностным лицом ФНС России.

Проводится совместная выездная налоговая проверка на основании соответствующего решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. В случае наличия у налогового органа постановления следователя при проведении выездной налоговой проверки учитываются предложения по характеру, сроку и объему проверки, содержащиеся в постановлении, с учетом ограничений, установленных НК РФ.

Для того чтобы включить в состав проверяющей группы представителей ОВД, налоговый орган направляет мотивированный запрос по установленной форме. Указанный мотивированный запрос налогового органа об участии сотрудников ОВД в выездной (повторной выездной) налоговой проверке может быть направлен в ОВД как перед началом налоговой проверки, так и в процессе ее проведения.

Основаниями для направления такого мотивированного запроса могут являться:

• наличие у налогового органа данных, свидетельствующих о возможных нарушениях налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносах, налоговыми агентами законодательства о налогах, сборах и страховых взносах, и необходимости проверки указанных данных с участием сотрудников ОВД;

• назначение выездной (повторной выездной) налоговой проверки на основании материалов о нарушениях законодательства о налогах, сборах и страховых взносах, направленных ОВД в налоговый орган, для принятия по ним решения в соответствии с п. 2 ст. 36 НК РФ;

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

• 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. (40).

При выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных НК РФ к полномочиям налоговых органов, органы внутренних дел, следственные органы обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения. (Пункт 2 ст. 36 НК РФ).

Не позднее пяти дней со дня поступления запроса налогового органа ОВД предоставляет информацию о сотрудниках, назначенных для участия в выездной налоговой проверке, или мотивированный отказ от участия в указанной проверке. Основаниями для такого отказа 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 ОВД для участия в проверке компетенции ОВД;

• отсутствие обоснования необходимости привлечения сотрудников ОВД в качестве специалистов и (или) для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья проверяющих.

Порядок информационного обмена. Помимо рассмотренного порядка проведения совместных налоговых проверок, необходимо рассмотреть и особенности информационного взаимодействия налоговых органов и ОВД. Особенности обмена информацией между ФПС России и МВД России также определяются приказом МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30.06.2009. Кроме того, в соответствии со ст. 11 Федерального закона «Об оперативно-розыскной деятельности» от 12.08.1995 № 144-ФЗ налоговые органы, наряду с органами дознания, следователями и судами, входят в список лиц, имеющих право на получение результатов оперативно-розыскной деятельности.

В случае выявления обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, в отношении организаций или физических лиц, ОВД в 10-дневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направляет материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним соответствующего решения. Необходимость направления соответствующих материалов налоговым органам также закреплена в названном Федеральном законе № 144-ФЗ, в частности в ст. 11.

Результаты оперативно-розыскной деятельности могут направляться в налоговые органы для использования при реализации полномочий по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, СВ, по обеспечению представления интересов государства в делах о банкротстве, а также при реализации полномочий в сфере государственной регистрации юридических лиц.

Представление результатов оперативно-розыскной деятельности органу дознания, следователю, налоговому органу или в суд осуществляется па основании постановления руководителя органа, осуществляющего оперативно-розыскную деятельность, в порядке, предусмотренном ведомственными нормативными актами.

Налоговый орган в свою очередь не позднее 10 дней со дня поступления материалов направляет уведомление в ОВД, направивший материалы, о принятом по ним решении:

• о назначении выездной налоговой проверки (с указанием срока начала ее проведения) или о планируемом проведении камеральной налоговой проверки (с указанием планируемого срока начала ее проведения);

• об отказе в проведении мероприятий налогового контроля (с указанием оснований данного отказа).

В случае если материалы, направленные ОВД в налоговый орган, свидетельствуют о нарушениях законодательства о налогах, сборах и страховых взносах, влекущих уголовную ответственность, налоговый орган одновременно с уведомлением о принятом решении о назначении выездной налоговой проверки должен направить в соответствующий ОВД запрос об участии в выездной налоговой проверке.

Но при этом надо иметь в виду, что налоговые органы по материалам ОВД далеко не всегда принимают решение о проведении мероприятий налогового контроля. Основаниями для отказа могут являться:

• отсутствие в представленных материалах документально подтвержденных фактов нарушения законодательства о налогах, сборах и страховых взносах;

• наличие обстоятельств, препятствующих проведению выездной налоговой проверки (предлагаемый для проверки период ранее был проверен налоговым органом по соответствующим видам налогов, а также, если материалы ОВД свидетельствуют о налоговых правонарушениях, совершенных в период времени, превышающий три календарных года, предшествующих году, в котором может быть вынесено решение о проведении проверки);

• наличие обстоятельств, препятствующих проведению камеральной налоговой проверки. (40).

Если налоговый орган отказывается от проведения мероприятий налогового контроля по представленным материалам, соответствую-

щий ОВД вправе обратиться в вышестоящий налоговый орган с предложением рассмотреть представленные материалы и оценить обоснованность отказа в проведении контрольных мероприятий нижестоящим налоговым органом.

Если же налоговая проверка была проведена, но в ней не принимали участие представители ОВД, налоговый орган обязан направить в ОВД уведомление о результатах проведенной проверки в 10-дневный срок со дня вступления в силу решения по результатам рассмотрения материалов соответствующей налоговой проверки.

Взаимодействие Генеральной прокуратуры РФ и Федеральной налоговой службы

В соответствии с *Соглашением о взаимодействии Генеральной прокуратуры РФ и Федеральной налоговой службы в области противодействия коррупции* от 14 февраля 2014 г. N ММВ-23-11/2, N СД-1-14 предметом Соглашения является организация информационного обмена сведениями, необходимыми для решения задач, возложенных действующим законодательством Российской Федерации о противодействии коррупции на Стороны. (41).

Стороны при организации взаимодействия и взаимного обмена информацией руководствуются следующими *принципами*:

- использование Сторонами полученной на основании Соглашения информации исключительно для выполнения задач и реализации полномочий, установленных законодательством РФ о противодействии коррупции;
- законность и профессионализм;
- строгое соблюдение требований к специальному режиму хранения сведений, составляющих налоговую тайну, и персональных данных;
- своевременность и оперативность передачи сведений, определенных Соглашением;
- обязательность исполнения достигнутых Сторонами договоренностей. (41).

Стороны в пределах установленной компетенции осуществляют взаимодействие на всех уровнях в следующих основных *формах*:

1. Генеральная прокуратура РФ и прокуратуры субъектов РФ, военные и иные приравненные к ним специализированные прокуратуры (далее - органы прокуратуры) направляют соответственно в ФНС России и управления ФНС России по субъектам РФ (далее -

управления) запросы на бумажном носителе с приложением сведений о персональных данных проверяемых лиц по установленной форме, приведенной в приложении № 1 к Соглашению.

Начиная с 01.01.2015 (а при наличии технической возможности у органов прокуратуры - до указанного срока) запросы на бумажном носителе направляются в налоговые органы с приложением сведений о персональных данных проверяемых лиц на электронном носителе в виде файла (файлов), сформированного (сформированных) по форматам, утвержденным ФНС России, на дисках CD, DVD, устройствах flash-памяти, с сопроводительными реестрами сведений о персональных данных лиц, в отношении которых запрашивается информация.

В запросе указываются:

налоговый орган, в который направляется запрос;

нормативный правовой акт, на основании которого направляется запрос (дата, номер и наименование);

фамилия, инициалы и номер телефона ответственного исполнителя.

Если приложение к запросу не содержит персональных данных, необходимых для идентификации проверяемых лиц, то он не обрабатывается и подлежит возврату органу прокуратуры с указанием причин отказа в обработке.

2. ФНС России рассматривает запросы, направленные должностными лицами:

Генеральной прокуратуры РФ: Генеральным прокурором РФ, первым заместителем Генерального прокурора РФ, заместителями Генерального прокурора РФ, начальником Главного управления кадров, начальником управления по надзору за исполнением законодательства о противодействии коррупции, начальником Главного управления по надзору за исполнением федерального законодательства;

Главной военной прокуратуры: Главным военным прокурором, первым заместителем Главного военного прокурора, заместителями Главного военного прокурора, начальником управления кадров, начальником управления надзора за исполнением законов органами военного управления, воинскими частями и учреждениями, начальником отдела надзора (за исполнением законодательства о противодействии коррупции).

Управления ФНС России по субъектам РФ рассматривают запросы, направленные прокурорами субъектов РФ, приравненными к

ним военными и иными специализированными прокурорами, начальниками подразделений по надзору за исполнением законодательства РФ по противодействию коррупции (помощниками прокурора).

В случае получения запроса от должностного лица территориального органа прокуратуры, расположенного на территории другого субъекта РФ, управление в течение 3-х рабочих дней направляет запрос в соответствующее управление по территориальной принадлежности, с уведомлением об этом инициатора запроса.

3. ФНС России и управления ФНС России по субъектам РФ на основании представленных соответственно Генеральной прокуратурой РФ и подчиненными прокурорами персонифицированных данных проверяемых лиц поднадзорных органов, а также иных лиц (в случае необходимости дачи оценки соблюдению требований Федерального закона от 25.12.2008 N 273-ФЗ "О противодействии коррупции" и иных нормативных правовых актов, регламентирующих вопросы противодействия коррупции) осуществляют в информационных ресурсах налоговых органов автоматизированный поиск сведений:

✓ о регистрации в качестве учредителей и руководителей юридических лиц любой организационно-правовой формы, в том числе общественных или религиозных организаций (объединений), учреждений, благотворительных и иных фондов, потребительских кооперативов, а также юридических лиц, специальный порядок регистрации которых установлен федеральными законами, при их создании и ликвидации;

✓ о доходах, отраженных в справках о доходах физического лица формы N 2-НДФЛ;

✓ о доходах, отраженных в налоговых декларациях в связи с применением специальных налоговых режимов, а также по налогу на доходы физических лиц (форма N 3-НДФЛ).

4. В случае если Сторона не имеет информации, запрашиваемой другой Стороной, либо данная информация была ранее представлена или не может быть представлена по объективным причинам, Сторона письменно информирует заинтересованную в получении информации Сторону о невозможности исполнения запроса с указанием конкретных причин непредставления указанной информации.

При устранении названных причин соответствующая информация подлежит направлению в согласованный с инициатором запроса срок.

5. ФНС России и управления ФНС России по субъектам Российской Федерации, их должностные лица обязаны исполнить запрос в установленный в нем срок. При этом срок исполнения запроса не должен превышать 30 дней со дня его поступления в соответствующий налоговый орган.

В случае если запрашиваемая информация не может быть представлена Стороной в срок, указанный в запросе, Стороны в 5-дневный срок со дня получения запроса согласовывают сроки представления информации.

Перечень передаваемых Сторонами сведений приведен в приложениях № 1-3 к Соглашению. (41).

Взаимодействие ФНС России с Федеральной таможенной службой Российской Федерации.

Приказом ФТС России от 30 сентября 2011 г. № 1981 утвержден Регламент организации работ по соглашениям о взаимодействии (информационном взаимодействии) ФТС России с федеральными органами исполнительной власти и иными организациями. Регламент определяет порядок действий структурных подразделений ФТС России при разработке, согласовании проектов соглашений, подписании, изменении и расторжении данных соглашений; при осуществлении учета и контроля исполнения соглашений; при осуществлении анализа эффективности взаимодействия в рамках заключенных соглашений. Согласно Регламенту, после подписания соглашений ФТС России издает приказ о его реализации, в котором определяются ответственные структурные подразделения, а также устанавливаются сроки выполнения необходимых мероприятий. (42).

Предметом соглашений, затрагивающих осуществление отдельных контрольных функций таможенных органов, является как обмен информацией, так и проведение различных совместных мероприятий, в том числе проверок.

На сегодня вопросы взаимодействия налоговых и таможенных органов России урегулированы Соглашением от 21 января 2010 г. № 01-69/1 (№ ММ-27-2/1) «О сотрудничестве Федеральной налоговой службы и Федеральной таможенной службы».

Федеральная таможенная служба РФ является второй по объемам контролируемых платежей в бюджет государственным органом (главным администратором доходов федерального бюджета) России после ФНС России. ФТС России обладает уникальной информацией о

перемещении грузов через таможенную границу страны в режимах импорта, экспорта, транзита и других. В состав этой информации входят данные о грузоотправителях и грузополучателях, лицах, ответственных за урегулирование финансовых вопросов с таможней, количестве и стоимости товаров, перемещаемых через границу, транспорте, на котором осуществляется перемещение грузов. Использование налоговыми органами этой информации в работе позволяет существенно повысить качество налогового контроля.

В то же время, ФТС нуждается в информации, аккумулированной в налоговых инспекциях. Речь идет об информации, касающейся "анкетных данных" налогоплательщиков, сведений об их деятельности на внутреннем рынке и налоговой дисциплине.

Таможенные органы осуществляют администрирование двух федеральных налогов: НДС, акцизов по импортным товарам при их ввозе на территорию Российской Федерации. Предприятия осуществляющее импорт товаров при их дальнейшей реализации на территории РФ имеют право уменьшить сумму НДС и акциза, уплачиваемую через налоговые органы, на сумму, ранее внесенную в федеральный бюджет на таможне.

Возврат переплат по таможенным платежам, акцизам и НДС, взимаемому таможенными органами, производится ими налогоплательщикам только после получения из соответствующей налоговой инспекции информации об отсутствии задолженности по налогам, контролируемым налоговыми органами.

Таким образом, и ФНС России, и ФТС России заинтересованы в тесном информационном взаимодействии. Целью такого взаимодействия является:

- выявление фактов нарушения таможенного и налогового законодательства при осуществлении внешнеэкономической деятельности юридическими и физическими лицами;
- изучение конкретных проблем, представляющих взаимный интерес для этих ведомств;
- разработка мероприятий и подготовка нормативных документов, регламентирующих межведомственное взаимодействие по решению конкретных проблем.

Сотрудничество налоговых и таможенных органов призвано обеспечить решение следующих задач:

- проведение по инициативе одного из органов совместных проверок финансово - хозяйственной деятельности налогоплательщиков

по внешнеэкономической деятельности, у которых выявлены факты нарушения таможенного и налогового законодательства;

- оказание содействия в проведении оперативно-розыскных мероприятий в отношении юридических и физических лиц, нарушающих таможенное и налоговое законодательство в процессе осуществления внешнеэкономической деятельности;

- выработка мероприятий по использованию возможностей компьютерного и оперативного учета информации в подразделениях налоговых и таможенных органов с последующим обменом информацией в установленном законодательством порядке. (42).

Уполномоченные сотрудники таможенных органов могут в установленном порядке знакомиться в налоговых инспекциях с документами, оригиналы которых хранятся в других организациях, и по согласованию с руководителем налоговой инспекции получать с них копии, когда по обстоятельствам дела установление местонахождения подлинника может повлечь затягивание расследования и принятия решения по делу или материалу.

Уполномоченные подразделения таможенных органов в установленном порядке могут производить выемку оригиналов документов в налоговой инспекции, и обязаны возвратить их в определенный законодательством срок, если следствие по делу прекращено, а уголовное дело не заведено. В случае невозможности возврата документов (передача в суд) - проинформировать налоговую инспекцию об их местонахождении.

Обмен информацией между ФНС и ФТС осуществляется в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации в электронном виде через Межрегиональную инспекцию ФНС РФ по централизованной обработке данных и главный научно-информационной вычислительный центр ФТС РФ, которые обеспечивают доведение информации до территориальных органов.

Оперативный обмен информацией осуществляется на всех уровнях взаимодействия: федеральном, региональном и местном. Информационные взаимодействие налоговых и таможенных органов является доминирующей формой. (42).

Передача информации, отнесенной к конфиденциальной, осуществляется с учетом требований действующего законодательства к обращению со служебной информацией ограниченного распространения в федеральных органах исполнительной власти.

Взаимодействие налоговых органов с Федеральной службой судебных приставов России.

Процесс взаимодействия ФНС России и ФССП России регулируется соответствующим соглашением: ФССП России от 04.04.2014 №0001/7, ФНС России от 14.04.2014 № ММВ-23-8/3@.

Задачами взаимодействия ФНС России и ФССП России, их территориальных органов и структурных подразделений являются:

• повышение эффективности исполнения постановлений, выдаваемых налоговыми органами, и иных исполнительных документов;

• осуществление регулярного обмена информацией по вопросам, входящим в их компетенцию и представляющим взаимный интерес.

Взаимодействие ФНС России и ФССП России, их территориальных органов и структурных подразделений осуществляется в форме проведения совместных мероприятий, создания рабочих групп, взаимного обмена информацией, сверки имеющихся статических данных.

Проведение совместных мероприятий, информационную поддержку при решении совместных задач и организацию надлежащего взаимодействия должностных лиц ФНС России и ФССП России, их территориальных органов и структурных подразделений в ходе реализации исполнительных документов организовывают в пределах своей компетенции руководители или заместители руководителей территориальных органов ФНС России и ФССП России, начальники структурных подразделений территориальных органов ФНС России и ФССП России.

Обмен информацией между ФНС России и ФССП России, их территориальными органами и структурными подразделениями осуществляется в электронном виде по защищенным каналам связи без дублирования на бумажном носителе (за исключением судебных актов).

Взаимодействие налоговых органов с Пенсионным фондом России.

В целях обеспечения координации и эффективного взаимодействия при выполнении задач, возложенных на них, ФНС России и ПФР было заключено Соглашение «*По взаимодействию между Федеральной налоговой службой и Пенсионным фондом Российской Федерации*»: ФНС России № ММВ-27-2/5, ПФ РФ № АД-30-33/04сог от 22.02.2011 г. (ред. от 29.01.2014, с изм. от 30.11.2016).

Однако, в связи с передачей полномочий по администрированию страховых взносов от ПФ РФ к ФНС России с 1 января 2017 г. и вступлением в силу 34 главы НК РФ «Страховые взносы», указанное Соглашение частично утратило свою силу (за исключением условий, предусматривающих обязанность сторон по представлению информации за периоды, истекшие до 1 января 2017 года). В связи с чем 30 ноября 2016 г. было заключено новое Соглашение "*Об информационном взаимодействии Федеральной налоговой службы и Пенсионного фонда Российской Федерации*" между ФНС России (№ ММВ-23-11/26@) и ПФ РФ (№ АД-09-31/сог/79) (ред. от 22.04.2019).

Новое Соглашение определяет принципы взаимодействия ФНС России и ПФР, их территориальных органов.

Стороны организовывают взаимодействие и координируют свою деятельность и деятельность подведомственных им территориальных органов в следующих основных *формах*:

- взаимный обмен сведениями, представляющими интерес для обеих Сторон и непосредственно связанными с выполнением задач и функций, возложенных на них законодательными и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации;
- проведение совместных консультаций по вопросам изменения и разработки нормативных правовых актов, которые имеют непосредственное отношение к выполнению Сторонами обязанностей в соответствии с Соглашением;
- создание совместных рабочих групп и совместное участие в семинарах по вопросам взаимодействия. (43).

ФНС России и ПФ РФ при организации взаимодействия и координации деятельности руководствуются следующими *принципами*:

- строгое соблюдение Сторонами государственной, служебной и иной охраняемой законом тайны с учетом требований статьи 102 НК РФ;
- своевременность представляемой информации;
- обязательность исполнения достигнутых Сторонами договоренностей;
- обеспечение защиты информации и контроля доступа к информации. (43).

Доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну, или информации с ограниченным доступом при обмене информацией в соответствии с Соглашением осуществляется в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Сотрудничество Сторон основывается на взаимном предоставлении данных и информации, находящихся в распоряжении Сторон. Стороны осуществляют информационное взаимодействие в соответствии с Соглашением. Взаимодействие Сторон строится на принципах законности, конфиденциальности, согласованности действий, взаимопомощи и безвозмездности.

Информационное взаимодействие на федеральном и региональном уровнях осуществляется с обеспечением требований законодательства РФ по защите информации и регулируется Протоколом информационного взаимодействия между Сторонами в электронной форме, включающим порядок, периодичность, состав, структуру и форматы информации, передаваемой в соответствии с Соглашением.

Перечень передаваемой информации, уровень взаимодействия, периодичность (сроки), формы ее передачи определены в приложениях № 1 и № 2 к Соглашению, являющихся его неотъемлемыми частями. Указанные приложения могут изменяться по согласованию Сторон путем оформления дополнительных соглашений к Соглашению от 30 ноября 2016 г. (44).

Взаимодействие Федеральной службы по финансовому мониторингу Российской Федерации и Федеральной налоговой службы Российской Федерации регламентировано Соглашением о сотрудничестве от 27.12.2006 № 01-1-13/6/САЭ-25-06/8. (45).

В целях реализации данного Соглашения Стороны в пределах своей компетенции:

а) участвуют в разработке совместных нормативных правовых актов в сфере противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма;

б) по взаимному согласию направляют своих представителей для участия в совместных мероприятиях;

в) создают при необходимости межведомственные рабочие группы для подготовки и проведения совместных мероприятий;

г) в установленном порядке осуществляют обмен информацией, а также опытом работы в сфере противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, в том числе путем проведения совместных совещаний, конференций, семинаров. (45).

Взаимодействие между Центральным банком РФ и ФНС России.

Взаимодействие между Центральным банком РФ и ФНС России построено на основании Соглашения «Об информационном взаимодействии между ЦБ РФ и ФНС» от 29.06.2010 № 01-15/3182/ММВ-27-2/5@ (в ред. от 07.05.2018). (46).

Соглашение заключено в целях организации эффективного информационного взаимодействия по вопросам надзора за деятельностью кредитных организаций и некредитных финансовых организаций, а также эмитентов эмиссионных ценных бумаг, осуществления функций рефинансирования Банка России, контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, обеспечения правильности исчисления, полноты и своевременности внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, иных обязательных платежей, а также обмена иными сведениями в рамках, установленных законодательством РФ и нормативными правовыми актами.

Положения Соглашения распространяются, в том числе, на территориальные учреждения Банка России и территориальные органы ФНС России в части пунктов, определенных приложениями к Соглашению.

Взаимодействие Сторон строится на принципах законности, конфиденциальности, согласованности действий, взаимопомощи и безвозмездности.

Стороны в лице уполномоченных ими организаций, подразделений и территориальных учреждений (органов) обмениваются информацией в порядке, установленном Соглашением. Перечень передаваемой информации, периодичность, формы и сроки ее передачи определены в приложениях № 1 и № 2 к Соглашению, являющихся его неотъемлемыми частями.

Для реализации Соглашения Стороны:

- ✓ разрабатывают, согласовывают и утверждают регламенты;
- ✓ обеспечивают сохранность, полноту и подлинность передаваемой информации;
- ✓ осуществляют взаимные консультации. (46).

Взаимодействие между Федеральным казначейством и Федеральной налоговой службой России.

Соглашение между Федеральным казначейством (№ 42-7.1-02/10.1-43) и ФНС России (№ САЭ-27-10/7@) «Об информационном взаимодействии между Федеральным казначейством и Федеральной налоговой службой» заключено 8 ноября 2005 года. (39).

Ежедневное взаимодействие с органами Федерального казначейства обусловлено тем, что они занимаются исполнением доходной части бюджетов всех уровней. Взаимодействие основано на разделении труда в рамках единой технологии обработки документов об уплате налогов, сборов, страховых взносов и других обязательных платежей и обмене информацией в ходе их обработки.

Предметом Соглашения является взаимный обмен информацией, необходимой для выполнения задач и функций, возложенных на Стороны законодательными и нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Соглашение определяет порядок и условия обмена информацией между центральным аппаратом Федерального казначейства и центральным аппаратом ФНС России в соответствии с Приложениями № 1 и № 2 к Соглашению. (39).

Руководители Сторон или лица, их замещающие:

- обеспечивают соблюдение принципов организации взаимодействия, установленных Соглашением;

- обеспечивают своевременность, полноту и достоверность передаваемой информации;

- несут ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение Соглашения в соответствии с законодательством РФ;

- несут ответственность за нарушение конфиденциальности информации в соответствии с законодательством РФ;

- при необходимости организовывают проведение совместных мероприятий. (39).

Передача информации осуществляется с соблюдением требований по защите информации, в соответствии с законодательством РФ по перечню и в сроки, предусмотренные Соглашением и Приложениями к нему.

Основные параметры обмена информацией (формат, структура и регламент ее обмена и т.д.) определяются в Протоколе информационного взаимодействия, который является неотъемлемой частью Соглашения и подписывается уполномоченными лицами Сторон.

Обмен информацией осуществляется на безвозмездной основе.

Ответственными подразделениями за решение программно-технических и технологических вопросов организации автоматизированного информационного взаимодействия являются:

- со стороны ФНС России: Управление информационных технологий;

- со стороны Федерального казначейства: Управление информационных систем. (39).

Стороны ежемесячно, по итогам за отчетный период проводят сверку отчетных данных о поступлении в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды доходов, администрируемых налоговыми органами, показанных в отчетности Федерального казначейства и ФНС России, с выявлением причин расхождений и последующим их устранением.

В целях эффективного взаимодействия территориальных органов ФНС России при обработке сведений, представляемых в электронной форме управлениями Федерального казначейства (УФК) по субъектам РФ (при внедрении технологических процессов АИС «Налог-3», входящих в состав Функционального блока № 2) приказом ФНС от 11 декабря 2015 г. № ММВ-7-12/572@ утвержден «*Порядок взаимодействия территориальных органов ФНС России при обмене информацией в электронной форме с управлениями Федерального казначейства по субъектам РФ*"

Порядок определяет последовательность и процедуры взаимодействия ИФНС и УФНС при обмене информацией в электронном виде с УФК. Особенности взаимодействия в отдельных субъектах РФ, в том числе порядок участия в нем филиалов ФКУ «Налог-Сервис» ФНС России, определяются ФНС России и доводятся соответствующими письмами.

Обработка Сведений УФК и Сведений налогового органа (НО) осуществляется УФНС в срок не позднее следующего рабочего дня с даты их поступления в УФНС. Взаимодействие с УФК в части приема Сведений УФК и отправки Сведений НО осуществляет УФНС.

ИФНС, УФНС в случае возникновения нештатных ситуаций направляет заявку на СТП (*сайт технической поддержки ФКУ «Налог-Сервис» ФНС России*), ИФНС не позднее 2-х часов с момента обнаружения информирует в рабочем порядке средствами Lotus координатора взаимодействия от УФНС.

Подготовительные и организационные мероприятия

Стороны назначают координаторов взаимодействия и ответственных лиц, непосредственно участвующих во взаимодействии, и обмениваются информацией о них по форме, установленной в приложении 3 к Порядку, не позднее 1 (одного) рабочего дня до начала взаимодействия и не позднее 1 (одного) рабочего дня после измене-

ния сведений о назначенных координаторах взаимодействия и об ответственных лицах.

УФНС осуществляет первоначальную настройку АИС «Налог-3» для обмена данными с УФК.

Порядок выполнения работ:

«3.1. Автоматические действия по обработке Сведений

3.1.1. Прием в АИС «Налог-3» Сведений УФК, размещенных в каталоге Подсистемы «Транспорт».

3.1.2. Поступление в Подсистему «ВИО» *(«Внешний информационный обмен» АИС «Налог-3», обеспечивающая функции внешнего информационного взаимодействия*) Сведений УФК и учет информации о поступивших Сведениях УФК в соответствующем журнале.

3.1.3. В Подсистеме «ВИО» выполняется:

- учет информации об автоматической обработке Сведений УФК в соответствующих журналах АИС «Налог-3» с фиксацией информации о поступивших файлах и количестве документов, входящих в их состав, времени начала и завершения автоматической обработки во всех взаимосвязанных подсистемах АИС «Налог-3»;

- ФЛК (*форматно-логический контроль*) поступивших Сведений УФК;

- сортировка Сведений УФК по признаку обработки (Сведения УФК ФБ2 и Сведения УФК ФБ3) и по ИФНС;

- передача Сведений УФК ФБ2 (*часть Сведений УФК, предназначенная для обработки в АИС «Налог-3»*) в Подсистему «РСБ»;

- формирование Сведений УФК ФБ3 (*часть Сведений УФК, предназначенная для обработки в ПК СЭОД (программный комплекс «Система электронной обработки данных»)*);

- формирование Сведений НО ФБ2;

- формирование протокола приема для ИФНС по ошибкам приема Сведений НО ФБ3.

3.1.4. Размещение Сведений УФК ФБ3, предназначенных для отправки в ИФНС, в каталог Подсистемы «Транспорт».

3.1.5. Прием Сведений НО ФБ3 в АИС «Налог-3», размещенных в сетевом каталоге Подсистемы «Транспорт».

3.1.6. Поступление в Подсистему «ВИО» Сведений НО ФБ3 и учет информации о поступивших Сведениях НО ФБ3 в соответствующем журнале.

3.1.7. Размещение Сведений НО ФБ2 и Сведений НО ФБ3, предназначенных для отправки в УФК, в каталог Подсистемы «Транспорт».

3.1.8. Загрузка поступившего от ИФНС с использованием ПК СГДС (*программный комплекс «Система гарантированной доставки сообщений»*) протокола сверки приема Сведений УФК ФБ3, сформированного в ПК СЭОД, и отражение данных протокола сверки приема Сведений УФК ФБ3 в Подсистеме «РСБ» (*подсистема «Расчеты с бюджетом» АИС «Налог-3»*).

3.2. Действия по обработке Сведений УФК

УФНС:

3.2.1. Осуществляет мониторинг поступления от УФК Сведений УФК посредством СУФД (*клиентский модуль системы удаленного финансового документооборота УФК, расположенный в УФНС*) и размещает Сведения УФК в каталог Подсистемы «Транспорт» не позднее одного рабочего часа с момента их поступления.

3.2.2. Формирует в Подсистеме «ВИО» протокол сверки расчетных документов не позднее одного рабочего часа с момента загрузки Сведений УФК в Подсистему «ВИО». В случае наличия расхождений в расчетных документах направляет протокол сверки расчетных документов в УФК посредством СУФД.

3.2.3. Выполняет в Подсистеме «ВИО» пользовательские задания «Сортировка данных от УФК» по ручному определению кода налогового органа по принадлежности Сведений УФК, не отсортированных автоматически, не позднее следующего рабочего дня с момента их формирования.

3.2.4. Осуществляет мониторинг полноты загрузки Сведений УФК в АИС «Налог-3», изменения статуса Сведений УФК в Подсистеме «Транспорт» и Подсистеме «ВИО» и Сведений УФК ФБ2 в Подсистеме «РСБ», контролирует размещение Сведений УФК ФБ3 в каталог Подсистемы «Транспорт».

3.2.5. Осуществляет по защищенным каналам связи отправку в ИФНС Сведений УФК ФБ3 из каталога Подсистемы «Транспорт» не позднее одного рабочего часа с момента их формирования.

ИФНС:

3.2.6. Осуществляет прием в ПК СЭОД Сведений УФК ФБ3, полученных от УФНС по защищенным каналам связи, не позднее одного рабочего часа с момента их поступления.

3.2.7. Осуществляет обработку в ПК СЭОД Сведений УФК ФБ3, полученных от УФНС по защищенным каналам связи, не позднее одного рабочего дня с момента их поступления.

3.2.8. Осуществляет в ПК СЭОД обработку протоколов по ошибкам приема Сведений НО ФБ3, сформированных в Подсистеме «ВИО», и протоколов УФК об отказе в исполнении решений НО об уточнении, зачете, возврате.

3.2.9. Осуществляет в ПК СЭОД формирование протокола сверки приема Сведений УФК ФБ3, передачу для загрузки в АИС «Налог-3» протокола сверки приема Сведений УФК ФБ3 в УФНС с использованием ПК СГДС и контроль за передачей.

3.2.10. Осуществляет в Подсистеме «РСБ» сверку приема Сведений УФК путем формирования протокола сверки поступлений УФК, включающего Сведения УФК и данные, принятые в Подсистему «РСБ» (Сведения УФК ФБ2) и в ПК СЭОД (Сведения УФК ФБ3).

3.3. Действия по обработке Сведений НО

УФНС:

3.3.1. Принимает от ИФНС по защищенным каналам связи Сведения НО ФБ2, указанные в п. 5 приложения № 1 к настоящему порядку, и Сведения НО ФБ3.

3.3.2. Принимает от УФНС России по другим субъектам Российской Федерации по защищенным каналам связи Сведения НО, указанные в п. 5 приложения № 1 к настоящему порядку, и Сведения НО ФБ3, указанные в п.6 приложения № 1 к настоящему порядку.

3.3.3. Размещает Сведения НО ФБ3, за исключением указанных в пп. 5, 6 приложения № 1 к настоящему порядку, в каталог Подсистемы «Транспорт» не позднее одного рабочего часа с момента их поступления.

3.3.4. Направляет в ИФНС по защищенным каналам связи протоколы приема Сведений НО ФБ3 в день их формирования.

3.3.5. Осуществляет мониторинг:

- полноты загрузки Сведений НО ФБ3 в АИС «Налог-3»;

- изменения статуса Сведений НО в Подсистеме «Транспорт», Подсистеме «ВИО» и Подсистеме «РСБ»;

- полноты выгрузки Сведений НО для УФК и их размещения в каталог Подсистемы «Транспорт».

3.3.6. Осуществляет ежедневно не позднее 14:00 отправку в УФК посредством СУФД:

- Сведений НО, размещенных в Подсистеме «Транспорт»;

- Сведений НО, указанных в пп. 5, 6 приложения № 1 к настоящему порядку.

3.3.7. Направляет полученные от ИФНС Сведения НО, указанные в п.5 приложения № 1 к настоящему порядку, по защищенным каналам связи в соответствующие УФНС.

3.3.8. Направляет полученные от ИФНС Сведения НО ФБ3, указанные в п.6 приложения № 1 к настоящему порядку, по защищенным каналам связи в УФНС по субъектам Российской Федерации в порядке, установленном письмом ФНС России от 17.11.2011 № ЗН-4-1/19224@.

ИФНС:

3.3.9. Осуществляет формирование в Подсистеме «РСБ» и подсистеме «Урегулирование задолженности» АИС «Налог-3» Сведений НО ФБ2 и в ПК СЭОД Сведений НО ФБ3. Сведения НО, указанные в п.5 приложения № 1 к настоящему порядку, формируются с использованием текстового редактора.

3.3.10. Сведения НО ФБ3, указанные в п. 6 приложения № 1 к настоящему порядку, формируются в ПК СЭОД и направляются по защищенным каналам связи в УФНС в порядке, установленном письмом ФНС России от 17.11.2011 № ЗН-4-1/19224@.

3.3.11. Ежедневно не позднее 10:00 направляет в УФНС по защищенным каналам связи Сведения НО ФБ2, указанные в п. 5 приложения № 1 к настоящему порядку, и Сведения НО ФБ3, за исключением указанных в п. 6 приложения № 1 к настоящему порядку». (39).

Приложение № 1

Перечень
сведений, формируемых налоговыми органами для отправки в УФК

1. Заявка на возврат.

2. Запрос на аннулирование заявки на возврат.

3. Уведомление об уточнении вида и принадлежности платежа, решениях о зачете излишне уплаченных (взысканных) сумм налогов и сборов, пеней, штрафов.

4. Уведомление о межрегиональном зачете излишне уплаченных (взысканных) сумм налогов и сборов, пеней, штрафов.

5. Письма с реквизитами налоговых органов (ИНН, КПП, сокращенное наименование), формируемые при направлении на исполнение в УФК другого субъекта Российской Федерации заявок на возврат, уведомлений об уточнении или зачете.

6. VDR - архивный файл, содержащий в виде скан-образов письменное обращение ИФНС в УФК и заявление налогоплательщика о возврате денежных средств, ошибочно перечисленных налогоплательщиком на счет УФК другого субъекта Российской Федерации и учтенных органами Федерального казначейства по коду бюджетной классификации 10011701010016000180 «Невыясненные поступления, зачисляемые в Федеральный бюджет». (39).

Приложение № 2

Перечень
сведений, поступающих от УФК

1. (ZF) Запрос на выяснение принадлежности платежа с приложением первичных расчетных документов.

2. (XR) Выписка из Сводного реестра поступлений и выбытий.

3. (VT) Выписка из лицевого счета администратора доходов бюджета.

4. (PA) Приложение к выписке из лицевого счета администратора доходов бюджета.

5. (WR) Справка о перечислении поступлений в бюджеты.

6. (SF) Справка органа ФК, прилагаемая к выписке из лицевого счета АДБ (*администратора доходов бюджета*) и АИФБД (*администратора источников финансирования дефицита бюджета*).

7. (WX) Уведомление о поступлениях в иностранной валюте с приложением копий платежных поручений.

8. (BD) Информация из расчетных документов, прилагаемых к выписке из лицевого счета АДБ.

9. (PT) Протокол с информацией об отказе и причинах отказа в исполнении принятых заявок на возврат, заявок на аннулирование, уведомлений об уточнении, зачете, межрегиональном зачете.

10. (LT) Отчет о состоянии лицевого счета АДБ.

11. (XML) Файлы с распоряжениями физических лиц, прилагаемых к расчетному документу «Платежное поручение на общую сумму с реестром». (39).

Приложение № 3

Форма информации
о назначенных координаторах взаимодействия и ответственных лицах (39)

№	Наименование ИФНС (УФНС)	ФИО, должность	Сфера ответственности	Контактный телефон (IP и городской)	Адрес в СЭД ФНС России

Таким образом, налоговые органы получают от органов Федерального казначейства информацию о зачисленных в бюджет платежах в целом и разрезе бюджетов, в разрезе налогов и налогоплательщиков. Возврат и зачет излишне перечисленных и излишне взысканных сумм налогов и погашение недоимок осуществляется налоговыми органами также через казначейство. Поэтому тесное взаимодействие этих структур имеет огромное значение для четкого исполнения бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ.

Органы налоговой службы, Федерального казначейства и финансовые органы проводят совместно и индивидуально по согласованному графику проверки соблюдения платежной дисциплины банковскими учреждениями и другие проверки, по мобилизации средств в бюджетную систему РФ, а также проверки правильности возмещения из соответствующих бюджетов уплаченных сумм налогов.

По материалам проверок органы Федерального казначейства направляют предписания в налоговые органы на взыскание с хозяйствующих субъектов в бесспорном порядке средств выделенных из федерального бюджета, используемых не по целевому назначению и штрафов за такие правонарушения.

В соответствии с законодательством РФ собственниками информации о налогоплательщиках являются сами налогоплательщики. Налоговые органы являются владельцами этой информации. Ответственность за защиту конфиденциальной информации несут руководители подразделений налоговых органов. Предоставление конфиденциальной информации правоохранительным органам осуществляются на основании их мотивированных письменных запросов, оформленных на официальных бланках за подписью уполномоченного должностного лица.

Арбитражным судам и судам общей юрисдикции, органам прокуратуры, ФСБ России конфиденциальная информация предоставляется в случаях, предусмотренных законодательством об их деятельности с учетом требований законодательства РФ по защите информации.

Судебному приставу – исполнителю налоговые органы в трехдневный срок со дня получения мотивированного письменного запроса представляют сведения о должнике, необходимые для принудительного исполнения решения суда. При этом представляется следующая информация:

- об ИНН;
- о номерах расчетных, текущих и иных счетов;
- о наименовании и местонахождении банков и иных кредитных учреждений, где открыты счета;
- о финансово-хозяйственной деятельности по установленным формам отчетности.

Письменный запрос должен быть заверен печатью соответствующего подразделения судебных приставов с указанием номера и даты постановления о возбуждении исполнительного производства, наименования должника – юридического лица и юридического адреса (ФИО должника – физического лица и его места проживания).

Счетной палате РФ, согласно Федеральному закону «О счетной палате» №41-ФЗ, предоставляется информация о результатах проводимых ревизий и проверок, а также иная информация, необходимая для обеспечения ее деятельности.

По парламентскому запросу должностное лицо налогового органа дает ответ в устной форме на заседании соответствующей палаты Федерального собрания РФ или в письменной форме не позднее 15 дней со дня получения парламентского запроса. По запросу члена Совета Федерации или депутата Государственной Думы Федерального Собрания РФ ответ дается не позднее 30 дней со дня получения запроса.

Выемка документов в налоговых органах из дел налогоплательщиков в ходе следствия и дознания по уголовному делу должно производиться на основании мотивированного постановления следователя и с составлением протокола. Копия протокола должна вручаться должностному лицу налогового органа, у которого была произведена выемка документов.

4.6. Взаимодействие налоговых органов с органами власти субъектов РФ и органами местного самоуправления

В Бюджетном послании Федеральному собранию РФ на 2013 год Президентом РФ впервые отмечалось, что руководители регионов и муниципалитетов должны владеть информацией о зачислении на соответствующих территориях доходов в региональные и местные бюджеты, чтобы оценить эффективность принимаемых мер по расширению доходной базы. Поэтому важной задачей является налаживание взаимодействия между налоговой службой и заинтересованными органами исполнительной власти субъектов РФ и органами местного самоуправления.

Обязанность налоговых органов представлять информацию финансовым органам субъектов РФ и муниципальных образований определена федеральными законами, нормативными актами Правительства РФ и Минфина России. Согласно федеральному законодательству (законы от 6 октября 1999 г. № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов РФ» и от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации») взаимодействие осуществляется в порядке, установленном Правительством РФ. (24).

Правила взаимодействия

Правительством РФ (постановление от 12 августа 2004 г. № 410 в ред. постановления от 10 октября 2007 г. № 663) утверждены Правила взаимодействия, в соответствии с которыми начиная с 2005 года территориальные налоговые органы представляют информацию в финансовые органы субъектов РФ, а с 1 января 2006 года — в муниципальные образования, которых в настоящее время насчитывается более 23 тыс. Причем передаче подлежит значительный объем информации.

С лицевых счетов всех налогоплательщиков, осуществляющих деятельность и уплачивающих налоги, сборы и страховые взносы на территории субъекта РФ, включая крупнейших, состоящих на учете в межрегиональных инспекциях по крупнейшим налогоплательщикам, передаются данные в виде информационного массива о начисленных и уплаченных суммах налогов, сборов и страховых взносов, задолженности (недоимка, пени, штрафы) и предоставленных отсрочках, рассрочках, реструктуризации.

Структура и форматы передачи данных утверждены совместным приказом Минфина России и ФНС России от 30 июня 2008 г. № 65н/ММ-3-1/295@ «Об утверждении периодичности, сроков и формы представления информации в соответствии с Правилами взаимодействия органов государственной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления с территориальными органами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, утвержденными постановлением Правительства РФ от 12 августа 2004 г. № 410». (24).

Информационный массив передается в электронном виде ежемесячно по состоянию на первое число в срок до 15-го числа следующего месяца. В нем содержатся сведения по всем налогоплательщикам как в целом по региону, так и по муниципальным районам в разрезе поселений (городских и сельских), городских округов, муниципальных районов, внутригородских территорий городов федерального значения. Документы включают данные о статусе налогоплательщика (юридическое лицо, индивидуальный предприниматель, физическое лицо, др.), его принадлежности к территории в соответствии с ОКТМО (общероссийский классификатор территорий муниципальных образований. Он введен с 2014 г. ОКАТО - общероссийского классификатора административно-территориального деления), виде дохода по коду бюджетной классификации (КБК), по которому у налогоплательщика имеется обязанность по уплате налогов, виде осуществляемой им деятельности по коду Классификатора видов экономической деятельности (ОКВЭД). (24).

Состав информационного массива позволяет сотрудникам финансовых органов (при наличии программного обеспечения и навыков работы) самостоятельно делать группировки и аналитические выборки по любому интересующему признаку, например, о поступлении налогов по видам экономической деятельности, категориям налогоплательщиков, видам доходов, служащих источниками формирования региональных и местных бюджетов, и использовать данную информацию для составления прогнозов доходной части бюджета и контроля его исполнения.

С 1 января 2008 года финансовым органам передаются и агрегированные сведения по всем налогоплательщикам о налоговой базе и структуре начислений по налогам и сборам, формирующим доходы бюджетов субъектов РФ (налог на прибыль организаций, акцизы, НДПИ, транспортный налог, налог на имущество организаций

и другие налоги и сборы, формирующие региональные бюджеты) и местных бюджетов (земельный налог, налог на имущество физических лиц, торговый сбор, единый налог, уплачиваемый по специальным режимам налогообложения и другие налоги и сборы, формирующие местные бюджеты).

Сведения представляются по итогам за год в виде отчетов по 16 формам статистической налоговой отчетности с индексом 5 в табличном формате Microsoft Excel (формы № 5-ИБ, 5-ЕНВД, 5-ЕСХН, 5-УСН, 5-НП, 5-ПВ, 5-АЛ, 5-МН, 5-НИО,5-ВБР, 5-ТН, 5 - ЖМ, 5-ПМ, 5-НДПИ, 5-ДДК и 5-НДФЛ). Отчеты направляются до 1 августа года, следующего за отчетным, и также используются финансовыми органами при формировании проектов бюджетов на следующий финансовый год и плановый период. В адрес финансового органа субъекта РФ информационный массив и статистические отчеты направляются как в целом по субъекту (сводные данные), так и в разрезе всех муниципальных образований, расположенных на территории данного региона и сформированных по ОКТМО. Аналогично в муниципальные районы информация направляется в целом по району и в разрезе муниципальных образований, входящих в состав района.

В целях неразглашения сведений, составляющих налоговую тайну (ст. 102 Налогового кодекса), информация представляется без признаков, позволяющих идентифицировать конкретного налогоплательщика, то есть без наименования юридического лица и ФИО физического лица, идентификационного номера налогоплательщика (ИНН) и кода причины постановки на учет (КПП) в налоговых органах (для юридических лиц и индивидуальных предпринимателей). В свою очередь финансовые органы субъектов РФ и местного самоуправления направляют в территориальные налоговые органы сведения о налоговых льготах, установленных на региональном и местном уровнях по категориям налогоплательщиков, о муниципальных образованиях, их адресах и кодах по ОКТМО. Такая информация необходима налоговым органам для исчисления налогов гражданам, своевременного учета поступлений доходов в соответствующие бюджеты и контроля сведений, представляемых налогоплательщиками в составе налоговых деклараций и других налоговых документах. (24).

Кроме того, налоговые органы взаимодействуют с высшим органом исполнительной власти субъекта РФ (обычно это правительст-

во субъекта). Для организации взаимодействия ФНС России рекомендовано типовое соглашение. На сегодняшний день соглашения заключены с органами исполнительной власти всех субъектов РФ. По соглашениям налоговые органы кроме сведений о налоговой базе и структуре начислений по налогам и сборам представляют информацию о поступлении, задолженности, налоговой базе по налогам, образующим доходы федерального бюджета, результатах контрольной работы налоговых органов, сформированные в целом по субъекту РФ.

Для предоставления доступа к открытой налоговой информации неограниченному кругу пользователей с 2006 года управления ФНС России по субъектам РФ размещают отчетные данные по формам статистической налоговой отчетности, сформированные в целом по субъекту на своих сайтах в Интернете. Также статистические отчетные данные по 29 формам в целом по России и в региональном разрезе размещаются на сайте ФНС России. С 2013 года региональные управления налоговой службы на своих сайтах стали размещать информацию о налоговой базе и структуре начислений по видам налогов, формирующих региональные и местные бюджеты в разрезе всех муниципальных образований, входящих в состав субъекта РФ (приказ ФНС России от 11 декабря 2012 г. № ММВ-7-1/936@), начиная с отчетных данных за 2012 год. При этом на сайте информация появляется раньше, чем в ходе информационного взаимодействия передается финансовым органам. (24).

Налоговые органы обязаны передавать данные в электронном виде. Такое требование установлено в пункте 5 Правил взаимодействия, утвержденных постановлением Правительства РФ от 12 августа 2004 г. № 410. Другие способы передачи не предусмотрены. Для организации информационного обмена ФГУП ГНИВЦ ФНС России разработан программный комплекс «Муниципальные образования» (ПК МО), о чем финансовые органы всех субъектов РФ были проинформированы. ПК МО предоставляет финансовым органам возможность принять, просмотреть, обработать информацию, полученную от налоговых органов, сформировать аналитические выборки по различным критериям.

Также на рынке информационных технологий имеются программы, представленные рядом других фирм:

- программные комплексы «Бюджет-КС», «Бюджет КС для поселений», «Взаимодействие с ФНС», «Составление и исполнение доходов и расходов бюджетов субъектов, ЗАТО и муниципальных образо-

ваний в технологии „клиент-сервер“», разработчик — ООО «Кейсистемс», город Чебоксары;

- комплексная система автоматизации исполнения бюджета и управления бюджетным процессом «Автоматизированный центр контроля исполнения бюджета — Финансы», разработчик — ООО «Бюджетные и Финансовые Технологии», город Москва;

- программные продукты «Парус. Муниципальный учет», «Администратор местных налогов», «Похозяйственный учет» (дополнительный блок к модулю «Администратор местных налогов»), разработчик — корпорация «Парус», город Москва;

- «Мониторинг налоговых доходов (ФНС-65н)», разработчик — ОАО «Финтех», город Москва.

Если первоначально отдельные программы были разработаны исключительно для целей бюджетного учета, планирования и контроля, то впоследствии исходя из потребностей финансовых органов они были усовершенствованы для приема и обработки информации налоговых органов. Налоговые органы всех субъектов РФ располагают необходимым программным обеспечением и подготовленными специалистами для эффективного взаимодействия с финансовыми органами субъектов РФ и муниципальных образований.

Взаимодействие с муниципальными образованиями

Информация доводится до каждого муниципального образования. Компьютерная техника с программой Microsoft Excel для использования форм статистической налоговой отчетности о налоговой базе и структуре начислений по видам налогов и сборов имеется практически у всех муниципальных образований. Также наблюдается тенденция роста количества муниципальных образований, имеющих программные средства для получения и обработки информационного массива, предоставленного налоговыми органами. Одновременно многими субъектами РФ делается выбор в пользу централизации функций приема, обработки и использования ресурса налоговых органов на уровне финансовых органов муниципальных районов или министерств финансов субъектов РФ.

Полагаем такие решения оправданными в условиях малочисленности администраций сельских и поселковых муниципальных образований, и недостатка у них подготовленных работников для компьютерной обработки и анализа получаемой налоговой информации.

Исходя из этого, можно назвать следующие схемы информационного взаимодействия, уже сложившиеся на практике.

1. Информация представляется непосредственно налоговыми органами (УФНС России или инспекциями ФНС России (далее — ИФНС России) во все муниципальные образования при наличии у них необходимого технического и программного обеспечения для ее приема и обработки.

2. Финансовый орган субъекта РФ на основании соглашения с УФНС России может принять на себя функцию доведения данных информационного массива и статистических отчетов до финансовых органов местных администраций, например, путем предоставления им удаленного доступа к единому хранилищу данных, где размещается информация, полученная от УФНС России. На практике эта схема развивается при наличии у финансовых органов местных администраций проблем в техническом оснащении и недостатке подготовленных специалистов.

3. Информационный массив и статистические отчеты могут доводиться налоговыми органами до муниципальных образований через финансовые органы муниципальных районов при делегировании последним соответствующих полномочий на основании соглашений ИФНС России с финансовыми органами муниципальных районов.

Из приведенных схем взаимодействия в последних двух случаях налоговые органы письменно извещают финансовые органы муниципальных образований о получении данных информационного массива и (или) отчетных данных налоговых органов по выбранной схеме.

При получении муниципальными образованиями информации через финансовые органы субъекта РФ или муниципальных районов налоговые органы в указанные муниципальные образования дублирующую информацию не направляют.

Финансовые органы большинства муниципальных образований в составе получаемого информационного массива хотят видеть сведения по начисленным и поступившим суммам налогов, задолженности не в агрегированном виде, а по каждому конкретному налогоплательщику. Но невозможность раскрытия данной информации налоговыми органами определена требованиями статьи 102 Налогового кодекса. Однако, используя положения действующего налогового законодательства, в ходе совместной практической деятельности налоговые органы и органы исполнительной власти отдельных регионов находят приемлемые решения этой проблемы. Так, статья 102 Налого-

вого кодекса гласит, что общедоступные сведения, в том числе ставшие таковыми с согласия их обладателя — налогоплательщика, не являются налоговой тайной. В целях владения информацией по каждому налогоплательщику правительства (например, в лице минфина) отдельных регионов инициировали процедуру представления в налоговые органы, например, бюджетообразующими предприятиями, письменного согласия на передачу органам исполнительной власти субъекта сведений о фактических налоговых платежах. Органом власти субъекта может быть разработан стандартный текст такого заявления и рекомендован налогоплательщикам. Кроме того, законодательством РФ финансовым органам предоставлено право запрашивать интересующую их информацию непосредственно у налогоплательщика (ст. 6 Федерального закона от 29 июля 2004 г. № 98-ФЗ «О коммерческой тайне»).

Органы местного самоуправления обязаны ежегодно до 1 февраля сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о земельных участках, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со ст. 389 НК РФ, по состоянию на 1 января текущего года.

Указанные сведения должны представляться в соответствии с порядком, утвержденным соглашением взаимодействующих сторон. С учетом изложенного ФНС России направил для использования в работе Типовое соглашение о взаимодействии органов местного самоуправления и территориальных органов Федеральной налоговой службы (Письмо ФНС России от 21 сентября 2010 года N ПА-37-11/11709 «*О соглашениях по взаимодействию с органами местного самоуправления*»).

Взаимодействие Сторон в рамках Соглашения осуществляется по следующим основным направлениям:

- выработка согласованной позиции при подготовке проектов нормативных документов по вопросам организации взаимодействия и координации деятельности;
- разработка и реализация предложений по совершенствованию системы мер, обеспечивающих соблюдение законодательства в области осуществления учетных действий и в сфере налогообложения имущественными налогами;
- разработка взаимоувязанной нормативно-технической документации и взаимосогласованной нормативно-справочной информации с

целью унификации процедуры идентификации объектов недвижимости и их правообладателей;

- принятие решений, направленных на создание информационных ресурсов Сторон на основе новых информационных технологий.

В целях эффективной реализации Соглашения Стороны организуют взаимодействие и координируют свою деятельность в следующих основных формах:

- ✓ создание совместных рабочих групп;
- ✓ разработка и утверждение планов совместной работы;
- ✓ проведение совместных консультаций, семинаров и совещаний.

Соглашение не препятствует Сторонам в определении и осуществлении иных форм сотрудничества в соответствии с законодательством РФ.

Взаимное предоставление сведений в рамках настоящего Соглашения осуществляется на безвозмездной основе с соблюдением требований законодательства РФ. (24).

ГЛАВА 5. РАБОТА НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ ПО УЧЕТУ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ И УЧЕТУ ПОСТУПЛЕНИЙ В БЮДЖЕТ

5.1. Общая характеристика работы налоговых органов по государственной регистрации и учету налогоплательщиков

Обязанность налогоплательщиков – встать на учет в налоговых органах. Соответствующая обязанность есть и у налоговых органов. Они должны вести в установленном порядке учет организаций и физических лиц.

Постановка на учет для налогоплательщиков означает реализацию их конституционной обязанности своевременно и в полном объеме уплачивать законно установленные налоги (сборы и СВ). Для налоговых органов – это необходимое условие создания для налогоплательщиков благоприятных условий для выполнения их конституционных обязанностей и осуществления контроля над полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему РФ налогов (сборов и СВ) и других обязательных платежей.

В обязательном порядке подлежат постановке на учет в налоговых органах налогоплательщики-организации и индивидуальные предприниматели. Постановке на учет предшествует их государственная регистрация. ФНС России и территориальные налоговые органы – уполномоченные федеральные органы исполнительной власти по государственной регистрации организаций и физических лиц – индивидуальных предпринимателей.

Порядок государственной регистрации регулируется Федеральным законом от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей». Государственная регистрация и постановка на учет организаций и индивидуальных предпринимателей с 2004 г. осуществляются по принципу «одного окна». Правовую основу этого создал Федеральный закон от 23 декабря 2003 г. № 185-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей». Данный принцип означает, что налогоплательщик одновременно подает в налоговый орган документы, необходимые для госрегистрации и постановки на учет, а сама процедура осуществляется налоговым органом самостоятельно. При этом документы, свидетельствующие о государ-

ственной регистрации и постановке на учет, выдаются налогоплательщикам одновременно.

Организации регистрируются в налоговом органе по месту нахождения постоянно действующего исполнительного органа, а физические лица – по месту жительства (регистрации). Для государственной регистрации организации подают следующие документы: заявление, решение о создании юридического лица, учредительные документы (подлинники или засвидетельствованные в нотариальном порядке копии), документ об уплате государственной пошлины. Иностранные юридические лица представляют также выписку из реестра иностранных юридических лиц соответствующей страны происхождения.

Регистрируемое физическое лицо представляет: заявление, копию основного документа физического лица-гражданина, документ об уплате государственной пошлины. Если физическое лицо является несовершеннолетним, то следует также представить нотариально удостоверенное согласие родителей, усыновителей или попечителя на осуществление им предпринимательской деятельности.

Порядок госрегистрации и для организации, и для физического лица - индивидуального предпринимателя носит заявительный характер. Причины отказа поименованы в законе: это подача документов не по установленной форме и (или) подача заявления и документов не в тот регистрирующий (налоговый) орган.

Осуществляя государственную регистрацию, налоговые органы делают об этом запись в специальных документах: едином государственном реестре юридических лиц (ЕГРЮЛ) (если регистрируются организации) и едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП) (если регистрируются физические лица); присваивают регистрируемым лицам основной государственный регистрационный номер (ОГРН) и выписывают свидетельство о госрегистрации. В этом свидетельстве содержится не только запись о наименовании организации и ее местонахождении, налоговом органе, осуществившем госрегистрацию, но и ОГРН.

Для постановки на учет организации и индивидуального предпринимателя не обязательна повторная явка в налоговый орган. Постановка на учет организации осуществляется самим налоговым органом по месту регистрации, т. е. нахождения ее постоянно действующего исполнительного органа, на основании сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ. Индивидуальные предприниматели становятся на

учет в налоговых инспекциях по месту жительства на основании сведений, содержащихся в ЕГРИП. Организации и физические лица – индивидуальные предприниматели ставятся на учет в качестве налогоплательщиков не позднее пяти дней после госрегистрации. Постановка на учет в налоговом органе организаций и индивидуальных предпринимателей осуществляется независимо от наличия обстоятельств, с которыми НК РФ связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога или сбора, СВ.

На основе данных учета ФНС России ведет Единый государственный реестр налогоплательщиков (ЕГРН) в порядке, установленном Министерством финансов Российской Федерации. Состав сведений, содержащихся в ЕГРН, определяется Минфином РФ.

Собственником ЕГРН является Российская Федерация. Право собственности от имени Российской Федерации в отношении ЕГРН осуществляет в рамках своей компетенции Правительство Российской Федерации. Федеральная налоговая служба осуществляет организационное и методическое руководство по формированию и ведению ЕГРН.

Осуществляя постановку на учет, налоговые органы делают об этом запись ЕГРН. Датой постановки на учет является дата записи в ЕГРЮЛ (или соответственно в ЕГРИП). Юридическое лицо и индивидуальный предприниматель теряют свой статус с момента исключения их из вышеуказанных реестров автоматически в тот же день.

В ЕГРН содержатся следующие сведения о российских организациях:

а) о постановке на учет в налоговом органе по месту нахождения организации;

б) государственной регистрации организаций;

в) постановке на учет по иным причинам (по месту нахождения обособленного подразделения, недвижимого имущества, транспортных средств);

г) взаимосвязях российской организации, учитываемых в налоговых органах, в том числе сведения об организациях, правопреемником которых является данная организация; об участии данной организации в российских и иностранных организациях; об организациях-учредителях данной организации;

д) сведения о физических лицах (учредителях, представителях данной организации);

е) сведения об ИНН, ранее присвоенных организации;

ж) сведения о лицензиях. (103).

В обязательном порядке подлежат постановке на учет в налоговых инспекциях не только организации и индивидуальные предприниматели, но и физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями (частные нотариусы, адвокаты). Они ставятся на учет в налоговых органах по месту жительства физического лица на основе информации, предоставляемой в налоговую инспекцию уполномоченными органами (для нотариусов – от органов юстиции, выдающих лицензии на право нотариальной деятельности, для адвокатов – от адвокатских палат субъектов РФ о внесении сведений в реестр адвокатов субъектов РФ), либо на основе заявления физического лица. Физические лица, место жительство которых для целей налогообложения определяется по месту их пребывания, вправе обратиться в налоговый орган по месту своего пребывания с заявлением о постановке на учет в налоговом органе.

Порядок предоставления сведений из ЕГРН

Порядок предоставления сведений из ЕГРН установлен Административным регламентом Федеральной налоговой службы предоставления государственной услуги по представлению выписки из ЕГРН, утвержденным приказом Минфина РФ от 30.12.2014 №178н.

Для предоставления сведений из ЕГРН в налоговый орган представляется запрос заявителя, составленный в произвольной форме на бумажном носителе или в электронной форме.

Запрос представляется в любой налоговый орган независимо от адреса места нахождения (места жительства) заявителя или лица, о котором запрашиваются сведения.

Сведения, содержащиеся в ЕГРН представляются заявителю с учетом требований, предусмотренных ст. 102 НК РФ:

- ✓ о себе – в полном объеме;
- ✓ об ИНН иного физического лица (об ИНН, КПП иной организации);
- ✓ об иных физических лицах (об иных организациях) – в случаях и объеме, предусмотренных законодательством РФ.

Сведения из ЕГРН предоставляются налоговыми органами в виде выписки по формам, утверждённым приказом ФНС России от 16.04.2015 № ММВ-7-14/153@ «Об утверждении форм выписок из Единого государственного реестра налогоплательщиков».

Выписка из ЕГРН предоставляется без взимания государственной пошлины или иной платы.

В ходе работы по учету налогоплательщиков налоговые органы получают первичную информацию о налогоплательщиках и включают ее в свою базу данных. Учет налогоплательщиков – это информационная база всей налоговой работы.

Работа по учету налогоплательщиков включает в себя выполнение ряда процедур, регламентированных по формам, способам и срокам их выполнения. Для осуществления работы по учету налогоплательщиков в инспекциях создаются специальные подразделения – *отделы учета и работы с налогоплательщиками*. Внутри такого отдела работы распределяются между инспекторами по направлениям – учет юридических лиц, учет индивидуальных предпринимателей, учет физических лиц, работа по учету счетов налогоплательщиков и т.п. Может такая работа специализироваться и по отдельным технологическим операциям, например, один сотрудник принимает документы для постановки на учет и проводит их первичный анализ, другой вводит их в базу данных, печатает и выдает свидетельство о постановке на учет.

К основным процедурам, связанным с учетом плательщиков, можно отнести:

1. Получение от плательщика необходимого для постановки на учет пакета документов, их проверка, включение информации о налогоплательщике в базу данных и присвоение ему идентификационного номера налогоплательщика (ИНН).

2. Получение и включение в базу данных сведений о плательщике из иных источников.

3. Выдача плательщику свидетельства о постановке на учет в налоговом органе и иных справок, необходимых для осуществления им хозяйственной деятельности.

4. Ответы на запросы правоохранительных, судебных, налоговых и иных органов, касающиеся сведений, содержащихся в учредительных документах налогоплательщиков и их счетов в банках.

5. Представление базы данных ЕГРН.

6. Составление отчетности о работе по учету налогоплательщиков.

7. Выверка сведений, содержащихся в базе данных.

Важным инструментом учета налогоплательщиков является ИНН – идентификационный номер налогоплательщика. ИНН представляет собой для налогоплательщика - организации десятичный цифровой код, а для налогоплательщика - физического лица - двена-

дцатизначный цифровой код. Последовательность цифр ИНН слева направо показывает:

- первые 4 знака - код налоговой инспекции, присвоившей налогоплательщику ИНН (первые 2 цифры – код региона, вторые 2 цифры – код налоговой инспекции внутри региона);
- следующие 5 знаков для налогоплательщика организации и 6 знаков для налогоплательщиков – физических лиц – собственно порядковый номер налогоплательщика;
- следующая 1 цифра – для налогоплательщиков – организации и 2 цифры для налогоплательщиков – физических лиц – контрольное число, рассчитанное по специальному алгоритму, установленному ФНС РФ. (103).

ИНН присваивается каждому налогоплательщику при постановке на учет в налоговом органе:

- для организации – по месту нахождения;
- для физических лиц – по месту жительства.

Налоговым кодексом РФ предусмотрена постановка на учет юридических лиц не только по месту своего нахождения, но и по месту нахождения филиалов, представительств, недвижимого имущества, земельных участков, транспортных средств и т.д. При этом каждому плательщику может быть присвоен только один ИНН. В таких случаях для упорядочения учета налогоплательщиков в дополнение к ИНН введен код причины постановки на учет (КПП) налогоплательщика.

КПП представляет собой девятизначный цифровой код, состоящий из следующей последовательности цифр:

- первые 4 цифры – код налоговой инспекции, которая осуществила постановку на учет организации;
- следующие 2 цифры – код причины постановки на учет;
- следующие 3 цифры – порядковый номер постановки на учет по соответствующей причине.

В ФНС РФ разработан перечень кодов причины постановки на учет. Для российских организаций установлен диапазон кодов от 1 до 50, а для иностранных организаций от 51 до 99. Например, код 01 – постановка на учет в налоговом органе российской организации по месту ее нахождения, 02 – по месту нахождения филиала, 06 – по месту нахождения недвижимого имущества, 08 – по месту нахождения земельного участка, 16 – по месту нахождения автотранспортных средств и т.д.

Например, ООО «Ромашка» имеет юридический адрес на территории РФ по Ленинскому району в г. Махачкала и поставлено там на учет. В то же время эта организация имеет недвижимое имущество на территории ИФНС РФ по Советскому району и земельный участок на территории ИФНС РФ по Кировскому району. В данном случае этой организации будет присвоено:

ИНН – 0571 07000 3;

КПП – 0572 06 001 (в Советском районе на недвижимость);

КПП – 0573 08 001 (в Кировском районе на земельный участок).

В этом случае ООО «Ромашка» получает свидетельство о постановке на учет в ИФНС РФ по Советскому району, в котором будет указан ИНН 0571 070003 и КПП 0572 06001, а в ИФНС РФ по Кировскому району ИНН тот же, а КПП 0573 02001. Таким образом, из каждого свидетельства о постановке на учет в налоговых органах будет четко понятно, какой инспекцией и по какому случаю оно выдано.

Порядок и условия присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика определяются ФНС России.

Налогоплательщик и налоговые органы указывают ИНН и КПП во всех документах, используемых в налоговых отношениях. В соответствии с пунктом 1 ст. 102 НК РФ сведения об ИНН не относятся к налоговой тайне.

Каждый налогоплательщик указывает свой ИНН в подаваемых в налоговый орган декларации, отчете, заявлении или ином документе, а также в иных случаях, предусмотренных законодательством, если иное не предусмотрено НК РФ.

Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, вправе не указывать ИНН в представляемых в налоговые органы налоговых декларациях, заявлениях или иных документах, указывая при этом свои персональные данные, предусмотренные п. 1 ст. 84 НК РФ:

- ✓ фамилия, имя, отчество;
- ✓ дата и место рождения;
- ✓ пол;
- ✓ место жительства;
- ✓ данные паспорта или иного документа, удостоверяющего личность налогоплательщика;
- ✓ данные о гражданстве. (3).

5.2. Учет налогоплательщиков – юридических лиц

В соответствии со ст. 83 НК РФ в целях проведения налогового контроля организации подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, а также по месту нахождения принадлежащих им недвижимого имущества и транспортных средств и по иным основаниям, предусмотренным НК РФ.

Соответственно, организация, в состав которой входят представительства или филиалы, в собственности которой находится недвижимое имущество или транспортные средства, обязана встать на учет в налоговом органе как на месте своего нахождения, так и по месту нахождения каждого обособленного подразделения и каждого объекта налогообложения.

Постановка на учет в налоговом органе организаций осуществляется независимо от наличия обстоятельств, с которыми НК РФ связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога или сбора (ст. 83).

Постановка на учет в налоговых органах российской организации по месту нахождения организации, месту нахождения ее филиала, представительства осуществляется на основании сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ.

Для *постановки на учет в налоговом органе по месту нахождения организации* подается заявление установленной формы в соответствующий налоговый орган в течение 10 дней после государственной регистрации, создания, реорганизации, изменения места нахождения организации.

Под местом нахождения организации понимается адрес, указанный в учредительных документах (уставе, договоре, положении) организации. Одновременно с подачей заявления организация предоставляет заверенные в установленном порядке копии свидетельства о регистрации, учредительных и иных документов, подтверждающих создание организации.

Налоговый инспектор при приеме вышеперечисленных документов обязан:

- определить, расположен ли адрес места нахождения налогоплательщика, указанный в учредительных документах, на территории, контролируемой данным налоговым органом;

- проверить полноту представленного для постановки на учет пакета документов;
- проверить соответствие заявления налогоплательщика учредительным и иным представленным документам.

В течение 5 дней со дня подачи всех необходимых документов налоговый орган обязан осуществить постановку на учет налогоплательщика и в тот же срок выдать свидетельство о постановке на учет в налоговом органе. Такое свидетельство выдается руководителю или главному бухгалтеру организации, либо уполномоченному представителю по доверенности. (3).

Организации-налоговые агенты становятся на учет в налоговых органах по месту своего нахождения в порядке, предусмотренном для налогоплательщиков-организаций.

Постановка на учет организаций по месту нахождения их обособленных подразделений происходит в следующем порядке: организация, осуществляющая свою деятельность в РФ через обособленное подразделение, подает заявление о постановке на учет в налоговый орган по месту нахождения филиала или представительства в течение 1 месяца после создания соответствующего подразделения. Заявление подается одновременно с заверенными в установленном порядке копиями свидетельства о постановке на учет в налоговом органе юридического лица и документов, подтверждающих создание обособленного подразделения (положение о филиале, приказ о создании, устав и т.д.)

Налоговый орган обязан осуществить постановку на учет налогоплательщика – организации по месту нахождения обособленного подразделения в течение 5 дней со дня подачи всех необходимых документов. В этот же срок необходимо выдать ему уведомление о постановке на учет в налоговом органе. Формы таких уведомлений устанавливаются ФНС РФ. Организация обязана сообщить в налоговый орган по месту учета об обособленных подразделениях, созданных на территории РФ, в срок не позднее 1 месяца со дня создания.

Постановка на учет в налоговых органах российской организации по месту нахождения ее обособленных подразделений (за исключением филиала, представительства) осуществляется налоговыми органами на основании сообщений, представляемых (направляемых) этой организацией в соответствии с 2 ст. 23 НК РФ.

В случае, если несколько обособленных подразделений организации находятся в одном муниципальном образовании, городах феде-

рального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе на территориях, подведомственных разным налоговым органам, постановка организации на учет может быть осуществлена налоговым органом по месту нахождения одного из ее обособленных подразделений, определяемого этой организацией самостоятельно. Сведения о выборе налогового органа организация указывает в уведомлении, представляемом (направляемом) российской организацией в налоговый орган по месту ее нахождения, иностранной организацией – в выбранный ею налоговый орган.

Для *постановки на учет по месту нахождения недвижимого имущества или транспортных средств* юридическое лицо подает в налоговый орган по месту нахождения этого имущества заявление о постановке на учет названных объектов налогообложения в течение 30 дней со дня их регистрации. Одновременно с заявлением организация представляет заверенные в установленном порядке копии свидетельства о постановке на учет в налоговом органе и копии документов, подтверждающих право собственности организации на имущество, выданные соответствующими регистрирующими органами.

В целях налогового учета под местом нахождения имущества согласно пункту 5 ст. 83 НК понимается:

- для недвижимого имущества – место фактического нахождения имущества;
- для морских, речных и воздушных транспортных средств – место нахождения собственника имущества;
- для иных транспортных средств – место приписки или место государственной регистрации, а при отсутствии таковых – место нахождения собственника имущества.

Организация подлежит постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения недвижимого имущества, принадлежащего ей на праве собственности, праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

Указанные правила применяются также в отношении недвижимого имущества и транспортных средств, находящихся в государственной или муниципальной собственности и входящих в состав имущества организаций (в том числе в соответствии с концессионным соглашением), на которые этим организациям предоставлены права владения, пользования и распоряжения либо права владения и пользования.

Постановка на учет осуществляется в течение 5 дней после получения комплекта документов. В этот же срок организации налоговый орган выдает свидетельство о постановке на учет или уведомление о постановке на учет в данном налоговом органе по установленной ФНС РФ форме.

Налоговый орган обязан осуществить постановку на учет (снятие с учета) организации по иным основаниям, предусмотренным НК РФ, в течение пяти дней со дня получения соответствующего заявления или сведений, сообщенных органами, указанными в ст. 85 НК РФ, и в тот же срок выдать или направить по почте заказным письмом уведомление о постановке на учет (уведомление о снятии с учета) в налоговом органе.

Следует отметить, что при получении в последующем налоговым органом сведений, сообщенных органами, указанными в п.4 ст. 85 НК РФ (о недвижимом имуществе и транспортных средствах), в отношении организации, которая уже состоит на учете в этом налоговом органе по такому основанию, налоговый орган осуществляет учет таких сведений, уведомление о постановке на учет (снятия с учета) в таком случае не выдается.

Постановка на учет *крупнейшего налогоплательщика* осуществляется в межрегиональной (межрайонной) инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, к компетенции которой отнесен налоговый контроль за соблюдением данным крупнейшим налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах, без участия самого налогоплательщиков.

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, - в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия. (3).

Администрирование организаций - крупнейших налогоплательщиков осуществляется:

- на федеральном уровне - в специализированных по отраслевому принципу межрегиональных инспекциях ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам
- на региональном уровне - в межрайонных инспекциях ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, создаваемых в структуре управлений ФНС России по субъектам РФ.

- при отсутствии в структуре Управления ФНС России по субъекту РФ межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам - в налоговом органе по месту нахождения организации с возложением функций контроля за их налоговым администрированием на Управление.

Напомним, что в целях отнесения налогоплательщика к категории крупнейших применяются следующие критерии:

- показатели финансово-экономической деятельности за отчетный год из бухгалтерской и налоговой отчетности организации;
- признаки взаимозависимости и влияния налогоплательщика на экономические результаты деятельности взаимозависимых лиц;
- наличие специального разрешения (лицензии) на право осуществления юридическим лицом конкретного вида деятельности;
- проведение налогового мониторинга.

Сведения о налогоплательщике с момента постановки его на учет в налоговом органе являются налоговой тайной.

Постановка на учет организации в качестве ответственного *участника консолидированной группы налогоплательщиков* (КГН) осуществляется налоговым органом, которым в соответствии со ст. 25.3 НК РФ зарегистрирован договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков, в течение пяти дней с даты его регистрации, и в тот же срок организации выдается (направляется) уведомление о постановке на учет в налоговом органе в качестве ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков. (3).

Постановка на учет организации в качестве *участника договора инвестиционного товарищества – управляющего товарища*, ответственного за ведение налогового учета, осуществляется налоговым органом, в который направляется копия договора инвестиционного товарищества, в течение пяти дней со дня ее получения либо сообщения о выполнении функций управляющего товарища в соответствии со ст. 24.1 НК РФ, и 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 учет (снятие с учета) в налоговом органе российской организации в качестве *налогового агента*, указанного в пункте 7.1 ст. 226 НК РФ, осуществляется налоговыми органами на основа-

нии заявления, представляемого этой организацией в налоговый орган по месту своего нахождения в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи либо через личный кабинет налогоплательщика, в течение пяти дней со дня получения такого заявления, и в тот же срок организации направляется уведомление о постановке на учет (снятии с учета) в соответствующем налоговом органе в качестве налогового агента (п. 4.8. ст. 83 НК РФ).

Следует подчеркнуть, что налоговым законодательством также предусмотрены особенности постановки на учет налогоплательщиков в зависимости от вида налога (НДПИ, налог на игорный бизнес и др.) и специального режима налогообложения.

Процедура снятия с учета в налоговом органе по месту нахождения налогоплательщика-организации в связи с ее ликвидацией начинается с подачи им в налоговый орган по месту учета сообщения о прекращении своей деятельности, объявлении несостоятельности, ликвидации или реорганизации. Сообщение представляется не позднее 3-х дней со дня принятия такого решения. Форма такого сообщения утверждена ФНС РФ. Одновременно с сообщением должны быть представлены:

1) копия распорядительного документа собственника или уполномоченного органа, либо решение суда о ликвидации;

2) копия распорядительного документа о порядке и сроках ликвидации организации;

3) копия распорядительного документа о создании ликвидационной комиссии. (3).

Налоговый инспектор, занимающийся учетом налогоплательщиков, фиксирует факт и дату поступления соответствующих документов от организации, а также сообщения о ликвидации. Он по имеющимся в инспекции документам выявляет наличие у такой организации филиалов, недвижимого имущества и транспортных средств. Не позднее 3 дней после получения сообщения о ликвидации, представляет руководству инспекции документы, поданные налогоплательщиком, подтверждающие принятие решения о ликвидации.

На основании решения руководителя налоговой инспекции, соответствующие подразделения инспекции проводят камеральную и выездную проверку ликвидируемого налогоплательщика.

Снятие с учета налогоплательщика-организации в случае ликвидации производится налоговым органом по заявлению налогопла-

тельщика. При получении заявления налоговый инспектор проверяет представлены ли сообщения о ликвидации, проверяется копия промежуточного баланса, утвержденного учредителями, а также наличие документов, подтверждающих проведение процедуры ликвидации:

- копии объявления о ликвидации в средствах массовой информации о ликвидации;
- копии ликвидационного баланса, утвержденного учредителями или органом, принимающим решение о ликвидации.
- свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, уведомления о постановке на учет по месту нахождения филиалов, недвижимого имущества и транспортных средств.

Налоговый инспектор не позднее 3-х дней после получения заявления о снятии с учета:

- фиксирует факт и дату поступления заявления;
- подготавливает и направляет письма о получении такого заявления в налоговые органы по месту нахождения филиалов, недвижимого имущества, транспортных средств налогоплательщика-заявителя;
- представляет руководству инспекции заявление о снятии и прилагаемые к нему документы.

Не позднее следующего дня за поступлением в инспекцию документов, налоговый инспектор передает в соответствующие отделы документы, поступившие из налоговых органов по месту нахождения филиалов, недвижимого имущества и транспортных средств налогоплательщика-организации.

На основании распоряжения руководителя налоговой инспекции о снятии с учета организации в связи с ликвидацией, налоговый инспектор:

- заполняет в заявлении раздел со сведениями о снятии с учета в налоговом органе, подписывает его у руководства налоговой инспекции;
- фиксирует в журнале дату снятия с учета налогоплательщика;
- выдает ликвидатору информационное письмо о снятии с учета в налоговом органе организации в связи с ее ликвидацией и делает отметку в журнале;
- направляет копию информационного письма о снятии с учета в налоговые органы по месту нахождения филиалов, недвижимого имущества, транспортных средств для снятия налогоплательщика с учета в соответствующем налоговом органе;

- передает учетное дело налогоплательщика на хранение в архив.

Снятие с учета налогоплательщика-организации по месту нахождения ее филиалов, недвижимого имущества и транспортных средств осуществляется аналогично.

Снятие с учета в налоговом органе физического лица может также осуществляться этим налоговым органом при получении им соответствующих сведений о постановке на учет этого физического лица в другом налоговом органе по месту его жительства.

Постановка на учет, снятие с учета осуществляются бесплатно.

Налогоплательщики – организации обязаны сообщать в налоговый орган по месту нахождения организации:

- обо всех случаях участия в российских организациях (за исключением случаев участия в хозяйственных товариществах и обществах с ограниченной ответственностью) и иностранных организациях – в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;
- обо всех обособленных подразделениях российской организации, созданных на территории РФ (за исключением филиалов и представительств), и изменениях в ранее сообщенные в налоговый орган сведения о таких обособленных подразделениях:

✓ в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения российской организации;

✓ в течение трех дней со дня изменения соответствующего сведения об обособленном подразделении российской организации;

- обо всех обособленных подразделениях российской организации на территории РФ, через которые прекращается деятельность этой организации (которые закрываются этой организацией):

✓ в течение трех дней со дня принятия российской организацией решения о прекращении деятельности через филиал или представительство (закрытии филиала или представительства);

✓ в течение трех дней со дня прекращения деятельности российской организации через иное обособленное подразделение (закрытия иного обособленного подразделения). (3).

На основе данных учета ФНС России ведет ЕГРН в порядке, установленном Министерством финансов РФ. Состав сведений, содержащихся в ЕГРН, определяется Министерством финансов РФ.

В Письме Федеральной налоговой службы от 9 сентября 2019 г. № ПА-4-6/18073@ “О рассмотрении обращения” сообщила, что информация о юридических лицах и индивидуальных предпринимате-

лях, содержащаяся в ЕГРЮЛ и ЕГРИП, размещается на официальном сайте ФНС России www.nalog.ru и является открытой и общедоступной. (103).

Сведения подлежат публикации на сайте в соответствии со статьей 8 Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" и приказом Минфина России от 5 декабря 2013 г. N 115н "Об утверждении состава сведений о государственной регистрации юридического лица, крестьянского (фермерского) хозяйства, физического лица в качестве индивидуального предпринимателя, подлежащих размещению на официальном сайте ФНС в сети Интернет, и порядка их размещения" с учетом Федерального закона от 27 июля 2006 г. N 152-ФЗ "О персональных данных".

В состав открытых сведений, публикуемых на сайте ФНС России, включены сведения о фамилии, имени, отчестве и ИНН учредителей (участников), лиц, имеющих право действовать без доверенности от имени юридического лица, и индивидуального предпринимателя.

Обработка данных ЕГРЮЛ и ЕГРИП осуществляется в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 6 Закона № 152 для достижения целей, указанных в Законе № 129, для осуществления и выполнения возложенных законодательством Российской Федерации на ФНС России функций, полномочий и обязанностей.

В соответствии с частью 2 статьи 9 Закона № 152 согласие на обработку персональных данных может быть отозвано субъектом персональных данных. В случае отзыва субъектом персональных данных согласия на обработку персональных данных оператор вправе продолжить обработку персональных данных без согласия субъекта персональных данных при наличии оснований, указанных в пунктах 2, 11 части 1 статьи 6 Закона № 152, а именно в случае если:

"2) обработка персональных данных необходима для достижения целей, предусмотренных международным договором РФ или законом, для осуществления и выполнения возложенных законодательством РФ на оператора функций, полномочий и обязанностей;

11) осуществляется обработка персональных данных, подлежащих опубликованию или обязательному раскрытию в соответствии с федеральным законом".

В соответствии со статьей 7 Федерального закона от 27 июля 2006 г. N 149-ФЗ "Об информации, информационных технологиях и

защите информации" к общедоступной информации относятся общеизвестные сведения и иная информация, доступ к которой не ограничен. Общедоступная информация может использоваться любыми лицами по их усмотрению при соблюдении установленных федеральными законами ограничений в отношении распространения такой информации.

Дополнительно сообщается, что Федеральная налоговая служба несет ответственность за достоверность только той информации, которая размещена на официальном сайте ФНС России www.nalog.ru.

5.3. Учет налогоплательщиков – физических лиц и индивидуальных предпринимателей

Налогоплательщики – физические лица подлежат постановке на учет в налоговых органах по месту жительства, а также по месту нахождения, принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению.

Налоговые органы при работе по учету физических лиц используют документированную информацию, получаемую:

- от индивидуальных предпринимателей о себе;
- от налоговых органов по прежнему месту жительства;
- от органов, перечисленных в ст. 85 НК РФ, обязанных сообщать в налоговые органы соответствующую информацию;
- из других источников в соответствии с законодательством РФ.

Под местом жительства физического лица понимается место, где гражданин постоянно или преимущественно проживает в качестве собственника, по договору найма, договору аренды или иных основаниях, предусмотренных законодательством РФ.

Место нахождения имущества физического лица определяется в соответствии с пунктом 5 ст. 83 НК РФ в зависимости от вида имущества. Правила здесь такие же, как и для юридических лиц.

Постановка на учет с выдачей уведомления (без выдачи уведомления) по сведениям, указанным в ст. 85 НК РФ, осуществляется налоговыми органами в течение 5 рабочих дней со дня получения таких сведений от соответствующих органов:

- от органов, осуществляющих регистрацию (миграционный учет) физических лиц по месту жительства (месту пребывания), регистра-

цию актов гражданского состояния физических лиц о фактах регистрации физического лица по месту жительства, постановки на миграционный учет (снятия с миграционного учета) по месту пребывания иностранного работника, о факте выдачи иностранному гражданину или лицу без гражданства, состоящему на миграционном учете по месту пребывания, разрешения на работу или патента, о фактах рождения и смерти физических лиц;

- от органов, осуществляющих выдачу иностранным гражданам или лицам без гражданства разрешений на работу или патентов, о постановке на миграционный учет по месту пребывания иностранных граждан или лиц без гражданства, которые не состоят на учете в налоговых органах и в отношении которых приняты к рассмотрению документы для оформления разрешения на работу или патента;

- от дипломатических представительств и консульских учреждений РФ о зарегистрированных фактах рождения и смерти временно пребывающих за границей физических лиц, имеющих регистрацию по месту жительства (месту пребывания) в РФ;

- от органов, осуществляющих кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе;

- от органов, осуществляющих регистрацию транспортных средств о транспортных средствах, зарегистрированных в этих органах (правах и сделках, зарегистрированных в этих органах), и об их владельцах;

- от органов опеки и попечительства об установлении опеки, попечительства и управлении имуществом в отношении физических лиц - собственников (владельцев) имущества, в том числе о передаче ребенка, являющегося собственником (владельцем) имущества, в приемную семью, а также о последующих изменениях, связанных с указанной опекой, попечительством, управлением имуществом;

- от органов (учреждений), уполномоченных совершать нотариальные действия, и нотариусов, занимающихся частной практикой о выдаче свидетельств о праве на наследство и о нотариальном удостоверении договоров дарения;

- от органов, осуществляющих выдачу и замену документов, удостоверяющих личность гражданина РФ на территории РФ о фактах первичной выдачи или замены документа, удостоверяющего личность гражданина РФ на территории РФ, и об изменениях персональ-

ных данных, содержащихся во вновь выданном документе, о фактах подачи гражданином в эти органы заявления об утрате документа, удостоверяющего личность гражданина РФ на территории РФ. (3).

Физическое лицо, состоящее на учете в налоговом органе по месту жительства на основании сведений, сообщенных органами, указанными в ст. 85 НК РФ, которое не получило свидетельство, вправе обратиться в соответствующий налоговый орган с целью получения свидетельства.

При подаче заявления о постановке на учет в налоговый орган по месту жительства физическое лицо одновременно с указанным заявлением представляет документ (документы), удостоверяющий личность физического лица и подтверждающий его регистрацию по месту жительства.

Заявление о постановке на учет может быть направлено в налоговый орган по месту жительства физического лица по почте с уведомлением о вручении. При этом к заявлению о постановке на учет должна быть приложена заверенная в установленном порядке копия документа (копии документов), удостоверяющего личность физического лица и подтверждающего регистрацию по месту жительства.

В случае отсутствия в ЕГРН сведений о постановке на учет в налоговых органах физического лица, обратившегося с заявлением о постановке на учет, постановка его на учет осуществляется налоговым органом по месту жительства физического лица на основании этого заявления в течение 5 рабочих дней со дня его получения, и в тот же срок налоговый орган обязан выдать (направить заказным письмом) физическому лицу свидетельство по форме, установленной ФНС России.

Датой постановки на учет в налоговом органе физического лица по месту жительства на основании заявления, является дата внесения сведений в ЕГРН о постановке его на учет.

При наличии в ЕГРН сведений о постановке на учет в налоговом органе физического лица по месту жительства, обратившегося с заявлением о постановке на учет, постановка его на учет в указанном налоговом органе не осуществляется, а заявление о постановке на учет служит основанием для выдачи (направления заказным письмом) этому физическому лицу свидетельства по форме, установленной ФНС России, в течение 5 рабочих дней со дня получения такого заявления.

При отсутствии у физического лица места жительства на территории РФ по просьбе этого физического лица место жительства может определяться по месту пребывания физического лица. (3).

При этом местом пребывания физического лица признается место, где физическое лицо проживает временно, определяемое адресом (наименование субъекта РФ, района, города, иного населенного пункта, улицы, номера дома, квартиры), по которому физическое лицо зарегистрировано по месту пребывания в порядке, установленном законодательством РФ.

Заявление о постановке на учет возможно подать при помощи сервиса: *«Подача Заявления физического лица о постановке на учет».*

Уведомление о постановке на учет выдается в случае получения налоговым органом сведений об имуществе и транспортном средстве физического лица в первый раз, в последующих случаях осуществляются учетные действия, но при этом уведомление не выдается.

В случае, если заявление физического лица направлено по почте заказным письмом либо передано в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи в налоговый орган, налоговый орган осуществляет постановку на учет физического лица на основании такого заявления в течение 5 дней со дня получения от органов, указанных в п. 3 и 8 ст. 85 НК РФ, подтверждения содержащихся в этом заявлении сведений и в тот же срок выдает (направляет) физическому лицу свидетельство о постановке на учет в налоговом органе (если ранее указанное свидетельство не выдавалось).

При постановке на учет по месту жительства каждому физическому лицу присваивается ИНН. При постановке на учет физического лица по месту нахождения, принадлежащего ему имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению, а также при учете сведений по месту осуществления деятельности индивидуального предпринимателя применяется ИНН, присвоенный ему при постановке на учет по месту жительства.

Физическим лицам, не относящимся к индивидуальным предпринимателям, и поставленным на учет по месту жительства налоговыми органами, незамедлительно пересылается по почте уведомление о постановке на учет в налоговом органе. В нем содержится ИНН. Оно, как и свидетельство, подписывается руководителем (заместителем) налогового органа, заверяется гербовой печатью. По желанию гражданина уведомление может быть обменено на свидетельство.

Каждый гражданин РФ может обратиться в инспекцию ФНС России по месту жительства, где ему на основании «Свидетельства о постановке на учет физического лица в налоговом органе по месту жительства» на 18 странице паспорта будет сделана отметка с указанием ИНН. Указанные действия производятся в присутствии гражданина в течение 15 минут. (103).

Наличие ИНН в паспорте гражданина существенно облегчит и упростит подтверждение соответствия сведений конкретному лицу, которое может быть востребовано при оформлении документов: договоров гражданско-правового характера, сделок с недвижимостью, а также при проверке достоверности информации о конкретном лице в целях обеспечения выполнения норм п. 3 ст. 17 и ст. 24 Конституции РФ, подтверждении через налоговые органы достоверности сведений о доходах при начислении пенсий.

Физическим лицам, включая индивидуальных предпринимателей, поставленным на учет по месту нахождения имущества и транспортных средств также высылается уведомление.

Основанием для *постановки на учет индивидуального предпринимателя в налоговом органе по месту жительства* являются следующие сведения:

- о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя;
- о выдаче физическому лицу лицензии на право занятия частной практикой;
- о перемене места жительства.

В соответствии со статьей 83 НК РФ в целях проведения налогового контроля физические лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей, подлежат постановке на учет в налоговых органах по месту жительства и по иным основаниям, предусмотренным Кодексом.

Постановка на учет в налоговых органах индивидуального предпринимателя (главы крестьянского (фермерского) хозяйства) по месту его жительства осуществляется на основании сведений, содержащихся в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей.

Процедуры постановки на учет и снятия с учета индивидуального предпринимателя производится по месту его жительства, независимо от наличия обстоятельств, с которыми НК связывает возникно-

вение обязанностей по уплате того или иного налога. Основанием для этого служит его заявление о постановке на учет или снятии с учета.

При поступлении в налоговую инспекцию сведений из органов, осуществляющих регистрацию физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей, органов, осуществляющих выдачу лицензии на право занятия частной практикой, либо от налогового органа по прежнему месту жительства индивидуального предпринимателя, налоговый инспектор направляет индивидуальному предпринимателю извещение о необходимости явки в налоговую инспекцию для постановки на учет. Для постановки на учет предпринимателя необходимы следующие документы:

- паспорт или иной документ, удостоверяющий личность и подтверждающий регистрацию по месту жительства;
- свидетельство о государственной регистрации или копию на право занятия частной практикой или иной правоустанавливающий документ.

Процедура постановки на учет индивидуального предпринимателя в налоговом органе по месту жительства завершается присвоением ИНН, если ранее он не был присвоен. Если предпринимателю ИНН был присвоен ранее, то при постановке на учет используется уже присвоенный ИНН.

После завершения процедуры постановки на учет по месту жительства индивидуальному предпринимателю выдается свидетельство о постановке на учет физического лица в налоговом органе по месту жительства в РФ.

Налогоплательщики – индивидуальные предприниматели обязаны сообщать в налоговый орган по месту жительства индивидуального предпринимателя - 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, - в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия.

Порядок присвоения ИНН налогоплательщикам - физическим лицам, не относящимся к индивидуальным предпринимателям аналогичен порядку, установленному для индивидуальных предпринимателей.

При постановке на учет налогоплательщиков – физических лиц по месту нахождения его объектов налогообложения дополнительно к ИНН присваивается код причины постановки на учет (КПП).

При желании налогоплательщика - физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, а также индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, получать по почте от налоговых органов документы, по адресу, отличному от адреса места жительства, необходимо подать в любой налоговый орган заполненное заявление по форме № 1-А, утвержденной приказом ФНС России от 29.05.2014 №ММВ-7-14/306».

Налоговый орган обязан осуществить *постановку на учет (снятие с учета) нотариуса*, *занимающегося частной практикой,* адвоката по месту их жительства в течение 5 дней со дня получения соответствующих сведений, сообщенных органами, указанными в ст. 85 НК РФ.

Налоговый орган в тот же срок обязан выдать или направить по почте заказным письмом нотариусу, занимающемуся частной практикой (адвокату), – свидетельство о постановке на учет в налоговом органе (если ранее указанное свидетельство не выдавалось) и (или) уведомление о постановке на учет в налоговом органе, подтверждающее постановку на учет в налоговом органе физического лица в качестве нотариуса, занимающегося частной практикой (адвоката) (уведомление о снятии с учета в налоговом органе).

5.4. Обязанности организаций и должностных лиц по передаче в налоговые органы информации, связанной с учетом налогоплательщиков

В соответствии со ст. 85 НК РФ нижеперечисленные организации и должностные лица обязаны представлять в налоговые органы сведения, связанные с учетом налогоплательщиков.

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

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

сенные в предшествующем месяце в реестр адвокатов субъекта РФ (в том числе сведения об избранной ими форме адвокатского образования) или исключенные из указанного реестра, а также о принятых за этот месяц решениях о приостановлении (возобновлении) статуса адвокатов.

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

Органы, осуществляющие выдачу иностранным гражданам или лицам без гражданства разрешений на работу или патентов, обязаны сообщать сведения о постановке на миграционный учет по месту пребывания иностранных граждан или лиц без гражданства, которые не состоят на учете в налоговых органах и в отношении которых приняты к рассмотрению документы для оформления разрешения на работу или патента, в налоговые органы по месту своего нахождения не позднее дня, следующего за днем принятия указанных документов.

Дипломатические представительства и консульские учреждения РФ обязаны сообщать о зарегистрированных фактах рождения и смерти, заключения брака, расторжения брака, установления отцовства, установления и прекращения опеки и попечительства временно пребывающих за границей физических лиц, имеющих регистрацию по месту жительства (месту пребывания) в РФ, в налоговый орган по месту нахождения федерального органа исполнительной власти, осуществляющего функции по выработке и реализации государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере международных отношений РФ, в течение трех месяцев после регистрации указанных фактов. (3).

Органы, осуществляющие государственный кадастровый учет и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество, орга-

ны, осуществляющие регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать сведения о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе, о транспортных средствах, зарегистрированных в этих органах (правах и сделках, зарегистрированных в этих органах), и об их владельцах в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней со дня соответствующей регистрации, а также ежегодно до 15 февраля представлять указанные сведения по состоянию на 1 января текущего года.

Уполномоченный федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по контролю (надзору) за деятельностью саморегулируемых организаций арбитражных управляющих, оценщиков, обязан не позднее 10-го числа каждого месяца сообщать в налоговый орган по месту своего нахождения сведения за предшествующий месяц об арбитражных управляющих, оценщиках, занимающихся частной практикой, - членах соответствующих саморегулируемых организаций, внесенных в сводные реестры членов указанных саморегулируемых организаций, исключенных из таких реестров, о прекращении оценщиком занятия частной практикой.

Федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности обязан не позднее 10-го числа каждого месяца сообщать в налоговый орган по месту своего нахождения сведения за предшествующий месяц о занимающихся частной практикой патентных поверенных, зарегистрированных в Реестре патентных поверенных РФ, исключенных из указанного реестра, восстановленных в указанном реестре, о прекращении патентным поверенным занятия частной практикой.

Органы опеки и попечительства обязаны сообщать об установлении опеки, попечительства и управлении имуществом в отношении физических лиц - собственников (владельцев) имущества, в том числе о передаче ребенка, являющегося собственником (владельцем) имущества, в приемную семью, а также о последующих изменениях, связанных с указанной опекой, попечительством, управлением имуществом, в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней со дня принятия соответствующего решения. (3).

Органы (учреждения), уполномоченные совершать нотариальные действия, и нотариусы, занимающиеся частной практикой, обязаны сообщать о выдаче свидетельств о праве на наследство и о нотариальном удостоверении договоров дарения в налоговые органы соответственно по месту своего нахождения, месту жительства не позд-

нее пяти дней со дня соответствующего нотариального удостоверения, если иное не предусмотрено НК РФ. При этом информация об удостоверении договоров дарения должна содержать сведения о степени родства между дарителем и одаряемым.

Органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию пользователей природными ресурсами, а также лицензирование деятельности, связанной с пользованием этими ресурсами, обязаны сообщать о предоставлении прав на такое пользование, являющихся объектом налогообложения, в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней после регистрации (выдачи соответствующей лицензии, разрешения) природопользователя.

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

- о фактах первичной выдачи или замены документа, удостоверяющего личность гражданина РФ на территории РФ, и об изменениях персональных данных, содержащихся во вновь выданном документе, в течение пяти дней со дня выдачи нового документа;
- о фактах подачи гражданином в эти органы заявления об утрате документа, удостоверяющего личность гражданина РФ на территории РФ, в течение трех дней со дня его подачи. (3).

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

Органы, осуществляющие в Республике Крым и городе федерального значения Севастополе полномочия в сфере государственной кадастровой оценки объектов недвижимости, землеустройства, государственного мониторинга земель, государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним и государственного кадастрового учета, в срок до 1 марта 2015 года обязаны сообщить в налоговые органы Республики Крым и города федерального значения Севастополя имеющиеся у них сведения об объектах недвижимого имущества (в том числе земельных участках) и их правообладателях по состоянию на 1 января 2015 года и исполнять обязанности, установленные п. 4 ст. 85 НК РФ.

Органы управления Пенсионным фондом Российской Федерации и его территориальными органами обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о регистрации (снятии с регистрационного учета) застрахованных лиц, а также об изменениях указанных сведений в течение 10 дней со дня соответствующей регистрации (соответствующего снятия с регистрационного учета или изменения сведений).

Формы и форматы представляемых на бумажном носителе или в электронной форме в налоговые органы сведений, предусмотренных настоящей статьей, а также порядок заполнения форм утверждаются ФНС России.

Сведения, указанные в ст. 85 НК РФ, представляются в налоговые органы бесплатно.

Сведения, предусмотренные ст. 85, представляются также указанными в статье органами, учреждениями, организациями либо нотариусами или должностными лицами, уполномоченными совершать нотариальные действия, в налоговые органы по их запросам в течение пяти дней со дня получения запроса.

Федеральное казначейство (иной орган, осуществляющий открытие и ведение лицевых счетов в соответствии с бюджетным законодательством РФ) обязано сообщить об открытии (о закрытии, об изменении реквизитов) лицевого счета организации в налоговый орган по месту своего нахождения в электронной форме в течение трех дней со дня соответствующего события. (ст. 85.1 НК РФ).

Как было отмечено выше (3.3), в соответствии со статьей 86 НК РФ банк обязан сообщить в налоговый орган по месту своего нахождения информацию об открытии или о закрытии счета, вклада (депозита), об изменении реквизитов счета, вклада (депозита) организации, индивидуального предпринимателя, физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, о предоставлении права или прекращении права организации, индивидуального предпринимателя использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств, а также об изменении реквизитов корпоративного электронного средства платежа в электронной форме в течение трех дней со дня соответствующего события.

5.5. Организация работы налоговой инспекции по учету налоговых поступлений в бюджет

Для ведения работы по учету поступлений и выполнения других непосредственно связанных с нею работ в каждой ИФНС России имеется *отдел учета и работы с налогоплательщиками.* Данный отдел – это «лицо» инспекций. В зависимости от того, как примут налогоплательщика, такое и мнение сложится у него о налоговой инспекции в целом. Это подразделение, с которого начинается вся технологическая цепочка и от которого в немалой степени зависит, как эта цепочка будет функционировать.

На отдел учета и работы с налогоплательщиками возложена обязанность по ведению карточек *«Расчеты с бюджетом» («РСБ»)* по каждому плательщику налога и сбора и по каждому плательщику страховых взносов в государственные внебюджетные фонды. (34).

КРСБ это информационный ресурс, который содержит сведения по начисленным, а также уплаченным налогам, сборам и страховым взносам. Ее формирование происходит на основании налоговой отчетности, представляемой в налоговый орган налогоплательщиком. Если между налогоплательщиком или налоговым органом возникают спорные ситуации, то данный документ может помочь в определении расхождений, а также в контроле за уплатой налогов.

В целях реализации полномочий налоговых органов в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, страховых взносах, а также в целях обеспечения взаимодействия налоговых органов с органами Федерального казначейства, органами исполнительной власти субъектов РФ и органами местного самоуправления ФНС России приказом от 18 января 2012 года № ЯК-7-1/9@ утверждены *«Единые требования к порядку формирования информационного ресурса "Расчеты с бюджетом" местного уровня»* (с изменениями на 18 июня 2019 года). Требования устанавливают порядок организации работ по формированию информационного ресурса "Расчеты с бюджетом" (РСБ) местного уровня. Требования разработаны с учетом использования централизованных программных средств, применяемых в налоговых органах. (34).

Рассмотрим в сокращенном варианте основные положения Требований.

В п. 2 раздела **I «Общие положения»** отмечается, что *налоговые органы обязаны вести карточки "РСБ" по каждому плательщику на-*

лога, сбора, установленного законодательством о налогах и сборах, страховых взносах.

Кроме того, в целях учета штрафов за налоговые правонарушения, которые невозможно отнести к конкретному налогу, сбору, а также за административные правонарушения открываются карточки "РСБ" по месту нахождения налоговых органов, вынесших соответствующие решения (постановления, протоколы), независимо от места постановки на учет в налоговом органе лиц, в отношении которых вынесены такие решения. Информация из данных карточек учитывается при формировании информационного ресурса (ИР) "Расчеты с бюджетом" регионального уровня.

Учет поступивших и возвращенных сумм платежей, администрируемых налоговыми органами, по которым не представляется налоговая отчетность (декларации, расчеты) и в отношении которых налоговыми органами не осуществляются мероприятия налогового контроля (сбор за выдачу свидетельства об упрощенном декларировании доходов, плата за предоставление информации, содержащейся в ЕГРН, плата за предоставление сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ и в ЕГРИП, средства федерального бюджета от распоряжения и реализации выморочного имущества, обращенного в доход государства, сборы, страховые взносы за выдачу лицензий), осуществляется в реестре по учету поступлений и возвратов (приложение 6 к Требованиям).

Одно и то же юридическое (физическое) лицо в зависимости от возлагаемых на него законодательством о налогах и сборах, страховых взносах обязанностей может одновременно являться как налогоплательщиком, так и налоговым агентом. При этом плательщику открываются несколько карточек "РСБ" с указанием соответствующего значения статуса плательщика и кода бюджетной классификации (КБК) доходов, относящегося к конкретному налогу, сбору, страховым взносам.

Карточка "РСБ" (приложение 1 Требованиям) состоит из призначной части (раздел I) и раздела II, характеризующего состояние расчетов плательщика с бюджетом.

В *призначной части (раздел I)* указываются: ИНН, КПП (для организации), код вида налога (сбора, СВ), КБК, ОКТМО (общероссийский классификатор территорий муниципальных образований), ОКВЭД (общероссийский классификатор видов экономической дея-

тельности), статус плательщика, а также другие признаки, идентифицирующие плательщика.

Раздел II карточки "РСБ" содержит информацию о состоянии расчетов с бюджетом, который включает следующие блоки:

- блок начислений;
- блок поступлений;
- блок сальдо расчетов. (34).

Ввод информации в систему АИС "Налог" для отражения в карточках "РСБ" осуществляется работниками структурного подразделения налогового органа, ответственного за ввод и обработку информации.

Исправление ошибок, допущенных специалистами при вводе информации, производится путем проведения операции "сторно".

Сторнирование начисленных к уплате сумм, ошибочно введенных в предшествующие периоды, и ввод правильных данных влияет на сальдо расчетов текущего периода, но не должно влиять на сумму начислений текущего периода. Это же условие должно соблюдаться при проведении сторнирующих операций, связанных с принятием решений по урегулированию задолженности.

По решениям налоговых органов и судов информация отражается в карточках "РСБ" после вступления соответствующих актов в законную силу.

Все операции, связанные с отражением в карточке "РСБ" решений судебных органов, проводятся после предварительного согласования с юридическим отделом соответствующего налогового органа.

Структурные подразделения налоговых органов, ответственные за учет платежей, обязаны осуществлять постоянный контроль соответствия программного продукта Требованиям и другим правовым актам по ведению информационного ресурса "Расчеты с бюджетом" местного уровня в части вопросов, относящихся к их функциональной деятельности.

На 1 января каждого года делается копия всей базы данных за год на электронных носителях информации, архивируется и подписывается ЭП. По окончании архивирования базы данных карточек "РСБ" составляется "Протокол о проведении архивирования базы данных на 1 января текущего года" за подписью руководителя налогового органа и начальника структурного подразделения, ответственного за информатизацию.

Архивированные базы данных карточек "РСБ" на электронных носителях информации подлежат хранению в несгораемом шкафу в течение 5 лет.

Архивированные базы данных карточек "РСБ" ликвидированных или реорганизованных организаций хранятся в налоговом органе в течение 5 лет с даты ликвидации или реорганизации организации, по физическому лицу - в течение 5 лет с даты снятия с учета в налоговом органе или смерти.

В течение года на каждое первое число месяца делаются резервные копии базы данных на электронных носителях, которые хранятся в течение текущего года.

В конце каждого рабочего дня после ввода информации в карточки "РСБ" делается резервная копия базы данных за день на электронных носителях информации, которая хранится в течение двух дней.

В налоговых органах должны использоваться программные средства разграничения доступа, которые позволяют обеспечить:

- определение состава пользователей, имеющих право доступа к системе баз данных и хранящейся в ней информации;
- определение и изменение паролей пользователей;
- идентификацию и проверку подлинности пользователя при каждом его входе в систему;
- определение и изменение полномочий (функций) пользователей в системе;
- идентификацию действий пользователей по добавлению или изменению информации, хранящейся в системе;
- использование сертифицированных средств автоматизированного аудита действий пользователей, защиты целостности архивных копий документов с использованием ЭП (электронной подписи), а также шифрования информации на электронных носителях. (34).

Карточки "РСБ" содержат сведения, относящиеся к служебной и налоговой тайне. Документы и носители, содержащие сведения, относящиеся к служебной и налоговой тайне, подлежат защите в установленном порядке.

Доступ к информационному ресурсу карточка "РСБ" в режиме просмотра предоставляется должностным лицам вышестоящего налогового органа, межрегиональных инспекций по федеральным округам в период осуществления проверок налоговых органов.

Распечатка информации, выполненная по требованию должностного лица, осуществляющего проверку, должна быть подписана начальником структурного подразделения, предоставившего соответствующую информацию, с указанием даты распечатки и передана проверяющему лицу под роспись.

Раздел II Требований называется **«Открытие карточек "РСБ"»**. В разделе указано, что открытие карточек "РСБ" вновь созданных, реорганизованных или переданных из другого налогового органа организаций или физических лиц (индивидуальных предпринимателей; нотариусов, занимающихся частной практикой; адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты; глав крестьянских (фермерских) хозяйств, физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями) осуществляется при условии постановки их на учет в налоговом органе соответственно с присвоением ИНН (с использованием ранее присвоенного ИНН) и КПП (для юридических лиц). (34).

Карточки "РСБ" открываются после завершения процедуры постановки на учет в налоговом органе:

- с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах, страховых взносах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога, сбора, т.е. с момента представления плательщиком налоговых деклараций (расчетов) или поступления из регистрирующих органов документов, служащих основанием для постановки на учет в налоговых органах, а также для исчисления и уплаты налогов;

- с момента уплаты налогов и сборов, страховых взносов в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах, страховых взносах.

Карточки "РСБ" открываются по каждому из агрегированных КБК, относящихся к соответствующему налогу, сбору, указанному в графе три признаной части (раздел I) и соответствующему восьмизначному коду ОКТМО муниципального образования, на территории которого мобилизуются денежные средства от уплаты налога, сбора, страховых взносов.

В графе три раздела II (состояние расчетов) карточки "РСБ" указывается значение КБК с учетом кодов подвидов доходов.

Перечень КБК, закрепленных за налоговыми органами, ежегодно устанавливается соответствующим приказом ФНС России - глав-

ным администратором доходов в порядке, определенном бюджетным законодательством.

Код ОКТМО не является обязательным признаком только при открытии карточек "РСБ" по федеральным налогам и сборам, в полном объеме зачисляемым в доход федерального бюджета, а также страховым взносам.

При открытии карточек "РСБ" следует руководствоваться методическими указаниями ФНС России, регламентирующими особенности администрирования налогов (сборов, страховых взносов) отдельными категориями налогоплательщиков.

По налогам и сборам, страховым взносам, уплата которых в соответствии с положениями НК РФ осуществляется по месту нахождения (месту регистрации) объекта налогообложения (земельный налог, налог на имущество организаций, транспортный налог и др.), карточки "РСБ" открываются по каждому территориально обособленному объекту налогообложения, в том числе по объектам налогообложения одного типа.

Для уведомления налогоплательщиков о значениях КБК и кодах ОКТМО рекомендуется на стендах ИФНС России размещать соответствующую информацию, а также информацию об адресе официального сайта ФНС России в сети Internet, где можно найти любой КБК и ОКТМО, используемый для заполнения деклараций и расчетных документов.

В разделе **III «Порядок учета в карточках "РСБ" платежей, поступивших на соответствующие счета Федерального казначейства» отмечается:**

1. Поступившие (возвращенные) и зачисленные на соответствующие счета Федерального казначейства суммы налогов, сборов, страховых взносов, а также пеней и штрафов отражаются в карточках "РСБ" в валюте РФ на основании:

- информации из расчетных документов налогоплательщиков, прилагаемых к выписке из лицевого счета АДБ (администраторов доходов бюджетов);

- информации, подтверждающей исполнение решений налогового органа на уточнение, зачет (в т.ч. межрегиональный), возврат платежа, передаваемой УФНС в нижестоящие налоговые органы.

2. Информация из расчетных документов плательщиков разносится в раздел II карточки "РСБ" в следующем порядке:

в графе 1 указывается дата записи операции;

в графе 3 указывается наименование операции в соответствии со справочником операций, применяемым в программных средствах по ведению карточек "РСБ";

в графе 4 указывается код операции в соответствии со справочником операций;

в графе 5 указывается документ, являющийся основанием для отражения операции:

- платежное поручение плательщика;

- поручение налогового органа;

- платежное поручение, оформленное органами федерального казначейства по поручению службы судебных приставов, местных администраций, получателей бюджетных средств, которым открыт лицевой счет в органах федерального казначейства;

- платежные документы формы N ПД (налог), N ПД-4сб (налог);

- реестры документов к платежному поручению на общую сумму, сформированные банком на основании поручений физических лиц, по которым были приняты денежные средства в наличной форме без открытия банковского счета на уплату налоговых платежей в бюджетную систему РФ;

- платежные поручения, оформленные банком по каждому поручению физического лица, перечисляющего денежные средства без открытия банковского счета;

- платежные поручения, оформленные организациями федеральной почтовой связи, при перечислении денежных средств, принятых от физических лиц в счет уплаты налоговых платежей;

- платежные поручения, оформленные организациями (их филиалами) на перечисление денежных средств, удержанных из заработка (дохода) должника - физического лица в счет погашения задолженности по налоговым платежам на основании исполнительного документа, направленного организации в установленном порядке;

- платежные поручения, оформленные банками-гарантами в случае неуплаты или неполной уплаты в установленный срок налогоплательщиками, представившими банковскую гарантию, сумм НДС, излишне полученных (зачтенных) в заявительном порядке и подлежащих возврату в бюджет, а также авансового платежа акциза в случае неуплаты или неполной уплаты налогоплательщиком - производителем алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции суммы акциза по реализованной алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции;

- платежные поручения на перечисление платежей в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства, оформленные централизованными бухгалтериями, осуществляющими ведение бухгалтерского учета за бюджетные учреждения в соответствии с законодательством РФ;

в графе 6 указывается дата документов, отраженных в графе 5;

в графе 10 указывается информация, содержащаяся в поле 71 расчетного документа. В случае частичного списания денежных средств со счета плательщика в графе 10 указывается дата составления платежного ордера, оформленного банком плательщика;

в графе 11 отражается сумма денежных средств, списанных со счета плательщика банком;

в графе 12 проставляется дата зачисления денежных средств на счет Федерального казначейства по соответствующему субъекту Российской Федерации, открытый на балансовом счете N 40101 "Доходы, распределяемые органами Федерального казначейства между уровнями бюджетной системы РФ", на основании выписок из лицевых счетов АДБ;

в графе 13 указываются суммы платежей, зачисленные на соответствующий счет Федерального казначейства, по расчетным документам, относящимся к данному плательщику. В указанную графу разносятся все платежи, имеющие в 14-17 разрядах КБК значение "1000" (налог), "1010", "1011", "1013", "1020", "1100", "1200", "1110" (страховые взносы), "2000", "6000" (утилизационный сбор) за исключением тех, которые отражаются в информационном ресурсе по принудительному взысканию недоимки или в информационном ресурсе по обеспечению процедур банкротства. В этой же графе отражаются суммы, поступившие в порядке зачета или уточнения информации в платежном документе;

в графе 14 отражаются суммы налога, сбора, возмещенные налогоплательщикам в порядке зачета (возврата), а также после уточнения платежа;

в графе 19 учитываются уплаченные суммы пеней. В указанную графу разносятся все платежи, у которых 14-17 разряды КБК имеют значение "2100", "2110", "2011", "2013", "2000" (пени), за исключением сумм пеней, которые отражаются в информационном ресурсе по принудительному взысканию недоимки или в информационном ресурсе по обеспечению процедур банкротства;

В этой же графе отражаются суммы пеней, поступившие в порядке зачета, а также после уточнения платежа;

в графе 20 отражаются суммы пеней, возмещенных налогоплательщикам в порядке зачета (возврата), а также после уточнения платежа;

в графе 23 отражаются суммы уплаченных налоговых санкций. В указанную графу разносятся все платежи, имеющие в 14-17 разрядах КБК значения "3000", "3010", "3011", "3013", "6000", за исключением утилизационного сбора и налоговых санкций, которые отражаются в информационном ресурсе по принудительному взысканию недоимки или в информационном ресурсе по обеспечению процедур банкротства;

в графе 24 отражаются суммы налоговых санкций, возмещенных налогоплательщикам в порядке зачета (возврата), а также после уточнения платежа;

в графе 27 отражаются суммы, поступившие в погашение остатка неуплаченных сумм процентов в случае отмены уполномоченным органом ранее принятого решения о предоставлении отсрочки, рассрочки, реструктуризации и переноса остатка неуплаченных сумм процентов из раздела VI Журнала результатов работы налоговых органов по принудительному взысканию недоимки в карточку "РСБ". Поступления отражаются по расчетным документам, в которых 14-17 разряды КБК имеют значение "2200", "2210", "2213". (34).

Одновременно с записью поступивших платежей по графам 13, 19, 23, 27 в графе 30 со знаком плюс отражается сумма поступлений на счет Федерального казначейства нарастающим итогом с начала года за вычетом возвратов, указанных в графах 14, 20, 24 и 28.

Раздел VI Требований называется «Порядок отражения в карточках "РСБ" местного уровня информации о начисленных к уплате, уменьшению суммах налогов, сборов, страховых взносов»

Информация о начисленных к уплате, уменьшению сумм налогов, сборов, страховых взносов и иных обязательных платежей отражается в карточках "РСБ" на основании данных информационных ресурсов налогового органа:

- "Камеральные налоговые проверки";
- "Выездные налоговые проверки".

Исчисленные к уплате (доплате), уменьшению суммы налогов, сборов, страховых взносов отражаются в карточках "РСБ" в хронологическом порядке в валюте Российской Федерации.

В графе 6 указывается дата получения (регистрации в налоговом органе) декларации (уточненной декларации), расчета авансовых платежей, дата решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа по результатам налоговой проверки или другого документа, отраженного в графе 5 и определяющего (изменяющего) сумму начислений.

В графе 7 указывается срок уплаты исчисленной суммы налога (сбора), установленный законодательством о налогах и сборах, страховых взносах, независимо от даты представления декларации и указания сумм "к уплате" или "к уменьшению". Если представлены уточненные декларации за предыдущие отчетные (налоговые) периоды, в графе 7 указывается установленный срок уплаты за тот отчетный (налоговый) период, по которому вносится исправление.

При отражении в карточках "РСБ" налоговых санкций на основании решений налоговых, судебных органов, решений вышестоящих налоговых органов, отменяющих (изменяющих) решение нижестоящих налоговых органов, в графе 7 указывается дата соответствующего решения.

Начисленные по результатам контрольных мероприятий суммы проводятся в карточку "РСБ" из соответствующих решений, зафиксированных в информационных ресурсах "Камеральные налоговые проверки" или "Выездные налоговые проверки". При этом в целях соблюдения непрерывности расчета пеней на недоимку, выявленную в результате проведения контрольных мероприятий, в графе 7 указывается дата, по которую начислены пени.

В графах 8 и 9 указываются суммы, начисленные соответственно к уплате или уменьшению.

При отражении в информационных ресурсах данных уточненных деклараций сальдо расчетов с бюджетом по состоянию на 1 января текущего года и на даты, предшествующие дате проведения в карточке "РСБ", изменению не подлежат.

В графы 8, 9 данные вводятся:

1) из информационного ресурса "Камеральные налоговые проверки";

2) из информационного ресурса "Выездные налоговые проверки".

В графе 17 показываются суммы пеней, начисленных (уменьшенных) программно, а также:

- по представленным уточненным декларациям;

- на сумму авансовых платежей (в соответствии с установленным порядком по конкретному виду налога, сбора);

- на основании решений по результатам материалов контрольных мероприятий, решений судебных органов, вышестоящих налоговых органов, отменяющих (изменяющих) решения нижестоящих налоговых органов.

Сумма уменьшений (списаний) ранее начисленных пеней проводится в графе 17 со знаком "минус".

В графе 22 отражаются суммы начисленных (уменьшенных) налоговых санкций на основании решений налоговых, судебных органов, решений вышестоящих налоговых органов, отменяющих (изменяющих) решение нижестоящих налоговых органов. Сумма уменьшений (списаний) ранее начисленных налоговых санкций проводится в графе 22 со знаком "минус".

Порядок отражения декларации по возмещению акциза и НДС имеет особенности (см. Требования). (34).

Если по результатам камеральной налоговой проверки выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, страховых взносах и принято решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения), то в карточке "РСБ" отражается данное решение в общеустановленном порядке.

Отдельный раздел (VII) в Требованиях посвящен порядку учета пеней. В разделе отмечается, что начисление пеней осуществляется в порядке, установленном НК РФ.

Расчет пеней осуществляется по формуле:

SP = N x K x SR x 1 / 300 x 1 / 100,

где:

SP - сумма пени;

N - недоимка;

K - количество дней просрочки исполнения обязанности по уплате налога (сбора);

SR - действующая ставка рефинансирования Банка России, выраженная в процентах. (34).

Суммы пеней рассчитываются отдельно за каждый период действия соответствующей ставки рефинансирования. Ручная корректировка расчета суммы пеней должна быть исключена. В случае изменения ставки рефинансирования ЦБ России должна указываться дата,

начиная с которой осуществлен пересчет пеней. Если процентная ставка изменена с опозданием, то пересчет пеней со дня изменения ставки рефинансирования ЦБ России по день изменения ставки в НСИ программных средств должен отражаться отдельной строкой с указанием количества дней пересчета и суммы пеней. Указанный пересчет осуществляется с учетом хронологии ведения карточки "РСБ". Расчет пеней осуществляется в рублях и копейках. Округление рассчитанной суммы копеек производится до целых копеек.

При обнаружении ошибок при формировании сумм пеней структурное подразделение налогового органа, ответственное за учет платежей, направляет соответствующую служебную записку в структурное подразделение, ответственное за ввод и обработку информации, а также подразделение, ответственное за проведение камеральных проверок, о необходимости проведения сверки отраженных в карточке "РСБ" сумм пеней за проверяемый период по всем основаниям.

Пример расчета пеней с применением ставок рефинансирования банка России показан в табл. 8.

В случае уплаты авансовых платежей по налогам (сборам, страховым взносам) в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах, страховых взносах сроки пени начисляются на сумму несвоевременно уплаченных авансовых платежей в порядке, предусмотренном НК РФ.

Расчет пеней осуществляется в соответствии с формулой, приведенной в пункте 2 данного раздела Требований. (34).

В случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации за предыдущие отчетные (налоговые) периоды, одновременно с начисленной или уменьшенной суммой налога (сбора) в карточке "РСБ" в автоматизированном режиме осуществляется расчет сумм пеней, подлежащих доплате или списанию по уточненной декларации.

При пересчете исчисленных ранее сумм пеней за предыдущие периоды в соответствии с представленной налогоплательщиком уточненной декларацией применяются действовавшие в эти периоды ставки рефинансирования ЦБ России.

Таблица 8

Пример расчета пеней с применением ставок рефинансирования банка России

Начислено по сроку (дата, сумма - рублей)	Уплачено (рублей)	Дата уплаты (поле 71 расчетного документа)	Недоимка (рублей)	Число дней просрочки, ставка рефинансирования Банка России	Начислены пени за соответствующий период (рублей)	Сумма пеней нарастающим итогом (рублей)
06.04 1000,00	500,00	11.04	1000,00	с 07.04 по 10.04 = 4 дня ставка Банка с 06.04 = 30%	4,00	4,00
	200,00	16.04	500,00	с 11.04 по 15.04 = 5 дней ставка Банка - 30%	2,50	6,50
			300,00	с 16.04 по 06.05 = 21 день ставка Банка с 16.04 = 20%	4,20	10,70
06.05 1000,00			1300,00	с 07.05 по 14.05 = 8 дней ставка Банка с 07.05 = 36%	12,48	23,18
	700,00	15.05	600,00	и т.д.		

Примечание: Ставки рефинансирования взяты условно.

Источник: Приказ ФНС России «Единые требования к порядку формирования информационного ресурса "Расчеты с бюджетом" местного уровня» (с изменениями на 18 июня 2019 года) от 18.01.2012 № ЯК-7-1/9@.

Операции для пересчета сумм пеней к уплате или уменьшению по уточненным декларациям плательщиков за предыдущие отчетные (налоговые) периоды, а также по результатам контрольных мероприятий производятся в автоматизированном режиме с учетом подключения архивных данных карточек "РСБ" соответствующих отчетных (налоговых) периодов.

Суммы налогов, сборов, страховых взносов и пеней по пересчетам, произведенным в результате представления уточненных деклараций и проведения в карточке "РСБ" результатов контрольных мероприятий, включаются в начисления текущего года.

Начисление пеней на дополнительно начисленные по результатам налоговых проверок суммы налогов, сборов, страховых взносов

производится программными средствами работником, осуществляющим проверку.

Пени, начисленные по результатам контрольных мероприятий, проводятся в карточке "РСБ" налогоплательщика одновременно с начисленными суммами налога (сбора) на основании соответствующих решений по результатам контрольных мероприятий. При неуплате начисленных по решению сумм дальнейшее начисление пеней производится в автоматическом режиме с даты, по состоянию на которую были начислены пени, указанные в соответствующем решении.

В случае принятия налоговым органом решения об уточнении платежа осуществляется пересчет пеней в порядке, определенном п. 7 ст. 45 НК РФ.

Раздел VIII Требований называется «Порядок отражения в карточке "РСБ" местного уровня операций зачета, уточнения, возврата (возмещения)».

В целях информирования УФК о принятых налоговыми органами решениях о зачете излишне уплаченных (взысканных) сумм, решениях об уточнении платежа используется Уведомление по форме № 54 «Уведомление об уточнении вида и принадлежности платежа, решениях о зачете излишне уплаченных (взысканных) сумм налогов и сборов, страховых взносов, пени, штрафов, а также подлежащих возмещению сумм налогов и сборов, страховых взносов».

При принятии налоговыми органами решения о проведении межрегионального зачета в УФК направляется Уведомление о межрегиональном зачете по форме, утверждаемой приказом Минфина России.

В целях информирования УФК о принятых налоговыми органами решениях о возврате излишне уплаченных (взысканных), подлежащих возмещению сумм направляется Заявка на возврат по форме, утверждаемой приказом Минфина России.

В целях учета операций, связанных с возмещением налога на доходы физических лиц, на основании представленной налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ) налоговым органом по месту учета (жительства) налогоплательщика открываются карточки "РСБ" с признаком "Ф". В случае, если налогоплательщиком получены доходы от нескольких источников, находящихся на территории разных муниципальных образований, налоговым органом по месту учета (жительства) налогоплательщика открывается несколько карточек "РСБ" с признаком "Ф". В призначной час-

ти таких карточек указываются коды ОКТМО тех муниципальных образований, средства которых привлекаются для возмещения налога на доходы физических лиц. (34).

После утверждения руководителем (заместителем руководителя) налогового органа решения о возврате налогоплательщику излишне уплаченных сумм налога на доходы физических лиц, подготовленного структурным подразделением, ответственным за урегулирование задолженности, в карточках "РСБ" с кодом ОКТМО соответствующего муниципального образования проводятся следующие операции:

в графе 5 указывается данное решение и его N;

в графе 6 - дата утверждения решения;

в графе 9 - сумма к уменьшению начислений, равная сумме, отраженной в решении, указанном в графе 5.

Фактически возмещенные суммы отражаются в графе 14 указанных карточек.

Информация из карточек "РСБ" с признаком "Ф" и кодами ОКТМО муниципальных образований других субъектов Российской Федерации передается на региональный уровень для формирования информационного ресурса "Расчеты с бюджетом".

В графах 15, 16 р**аздела IX «Отражение в карточке "РСБ" состояния расчетов с бюджетом»** отражается показатель, характеризующий состояние расчетов налогоплательщика по соответствующему налогу (сбору), который рассчитывается после каждой проведенной операции по начислению (уменьшению), поступлению платежей, зачету или возврату соответствующих сумм по следующей формуле:

сальдо на начало года (гр.14 или 15) + (гр.12 - гр.13) - (гр.7 - гр.8).

В случае, если сумма начислений с учетом входящего сальдо превышает сумму уплаты за минусом возмещения, результат заносится в графу 15 и является "отрицательным сальдо".

В случае, если сумма начислений с учетом входящего сальдо меньше суммы поступлений за минусом возмещения, результат заносится в графу 16 и является "положительным сальдо".

В графе 21 отражается сумма пеней, которая рассчитывается по формуле:

сальдо на начало года (графа 21) + графа 19 - графа 20 - графа 17.

В графе 25 отражается сумма налоговых санкций, которая рассчитывается по формуле:

сальдо на начало года (графа 25) + графа 23 - графа 24 - графа 22.

Сальдо расчетов по пеням и налоговым санкциям определяется после записи каждой операции по начислению к уплате, уменьшению, доплате или зачислению в бюджет пеней и налоговых санкций соответственно по графам 21 и 25.

В графе 29 отражается сумма процентов, которая рассчитывается по формуле:

графа 26 (остаток процентов, перенесенных из Раздела VI Журнала результатов работы налоговых органов по принудительному взысканию недоимки) + графа 27 - графа 28.

По состоянию на первое число месяца, следующего за отчетным, в карточке "РСБ" подводятся итоги за отчетный месяц. При этом суммируются данные по графам 8, 9, 13, 14, 17, 19, 20, 22, 23, 24, 26, 27, 28. Суммы, отраженные по операции "сторно" или со знаком минус, вычитаются. В строках по сальдовым результатам в графах 15, 16, 21, 25, 29 и итоговой графе 30 выводятся результаты по состоянию на отчетную дату с учетом записей по последним операциям. (34).

«Порядку учета операций, связанных с принятием решений по урегулированию задолженности» посвящен раздел X Требований.

В случае принятия решений о реструктуризации задолженности по налогам, сборам, страховым взносам, пеням и штрафам, отраженной в Журнале результатов работы налоговых органов по принудительному взысканию недоимки, в карточке "РСБ" проводятся следующие операции:

- задолженность по налогам, сборам, страховым взносам, пеням, штрафам, возникшая в предшествующие текущему году периоды и числящаяся как входящее отрицательное сальдо, уменьшается на суммы, по которым принято решение о реструктуризации, путем проведения операции "сторно", т.е. без уменьшения начислений текущего года;

- задолженность по налогам, сборам, страховым взносам, пеням и штрафам, возникшая в текущем году, уменьшается на суммы, по которым принято решение о реструктуризации, путем уменьшения начисленных сумм текущего года.

Уменьшенные и сторнированные по данному основанию суммы должны соответствовать графам 13, 14 и 15 раздела VI "Учет работы по предоставлению уполномоченными органами отсрочек и рассрочек платежей, инвестиционных налоговых кредитов, реструктуризации задолженности по налогам, сборам, страховым взносам и штрафам" Журнала результатов работы налоговых органов по принудительному взысканию недоимки.

В аналогичном порядке проводятся операции после принятия решений об отсрочке (рассрочке) платежей по налогам, сборам, страховым взносам, пеням и штрафам, инвестиционном налоговом кредите, отраженных в Журнале результатов работы налоговых органов по принудительному взысканию недоимки (раздел VI "Учет работы по предоставлению уполномоченными органами отсрочек и рассрочек платежей, инвестиционных налоговых кредитов, реструктуризации задолженности по налогам, сборам, страховым взносам и штрафам").

В случае отмены уполномоченным органом ранее принятого решения о предоставлении отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита, реструктуризации остаток непогашенной суммы задолженности, указанной соответственно в графах 54, 55, 56 раздела VI Журнала результатов работы налоговых органов по принудительному взысканию недоимки, восстанавливается в недоимку и неурегулированную задолженность по пеням и штрафам и переносится в карточку "РСБ" соответственно в графы 8, 17 (со знаком "+"), 22 (со знаком "+"). При этом в карточке "РСБ" в графе 4 код операции в обязательном порядке соответствует записи "доначислено в связи с отменой решения о предоставлении отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита, реструктуризации, на основании соответствующего решения (указывают N, дату документа)". (34).

На дату расторжения соглашения о реструктуризации в карточку "РСБ" для последующего взыскания переносится непогашенная сумма реструктурированной задолженности (налог, пени), включая суммы пени, начисленные в период приостановления действия соглашения.

В аналогичном порядке проводятся операции в случае прекращения производства по делу о банкротстве на основании определения арбитражного суда в следующих случаях:

- восстановления платежеспособности должника в ходе финансового оздоровления;

- восстановления платежеспособности должника в ходе внешнего управления;

- восстановления платежеспособности гражданина в ходе реструктуризации долгов гражданина;

- заключения мирового соглашения;

- признания в ходе наблюдения (рассмотрения заявления о признании гражданина банкротом) требований заявителя, послуживших основанием для возбуждения дела о банкротстве, необоснованными;

- отказа всех кредиторов, участвующих в деле о банкротстве, от заявленных требований или требования о признании должника банкротом;

- удовлетворения всех требований кредиторов, включенных в реестр требований кредиторов, в ходе любой процедуры банкротства;

- прекращения производства по делу о банкротстве по иным основаниям.

В случае вынесения арбитражным судом определения о завершении конкурсного производства и ликвидации организации, либо завершении конкурсного производства (реализации имущества гражданина) в отношении физического лица, суммы задолженности, приостановленной к взысканию в связи с введением конкурсного производства (реализации имущества гражданина), не восстанавливаются в КРСБ в начисления и не влияют на сальдо текущего периода (за исключением суммы задолженности, в отношении которой не применяется правило об освобождении от исполнения обязательств).

Суммы положительного сальдо, возникшие в случае отражения в КРСБ операций уменьшений на основании расчетов (уточненных расчетов), подлежат переносу после их подтверждения камеральной проверкой.

Указанный перенос сумм в карточках "РСБ" осуществляется следующими операциями:

- уменьшением сумм положительного сальдо, возникшего в текущем году, путем начисления уменьшенных сумм текущего года;

- уменьшением сумм положительного сальдо, возникшего в предшествующие текущему году периоды и числящейся как входящее положительное сальдо, путем проведения операции "сторно" положительного сальдо, т.е. без начисления уменьшений текущего года. (34).

Порядок закрытия карточек "РСБ" местного уровня отражен в разделе XI Требований.

По окончании отчетного года в карточках "РСБ" автоматически выводится фактически сложившееся после проведения записи последней операции за истекший год сальдо расчетов с бюджетом по каждому типу платежа.

Карточки "РСБ" закрываются на основании служебной записки структурного подразделения, ответственного за проведение камеральных проверок, согласованной со структурным подразделением, ответственным за урегулирование задолженности, и со структурным подразделением, ответственным за учет платежей, при отсутствии оснований для учета налоговых обязательств, установленных НК РФ.

При передаче российских организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, в иной налоговый орган, передача карточек "РСБ" осуществляется в составе пакета документов.

При этом закрытие карточек "РСБ" осуществляется после процедуры снятия с учета в одном налоговом органе и постановки на учет в другом налоговом органе.

После проверки отражения в карточке "РСБ" операций по начислению, уплате платежей, а также всем вынесенным решениям, влияющим на величину начисленных и уплаченных сумм платежей, выводится сальдо расчетов плательщика с бюджетом по состоянию на дату снятия с учета.

При наличии недоимки или переплаты в налоговом органе по старому месту учета в налоговом органе по новому месту учета открываются карточки "РСБ" с ОКТМО по старому месту учета, за исключением карточек "РСБ" по федеральным налогам и сборам, страховым взносам, в полном объеме зачисляемым в доход федерального бюджета.

Расчетные документы, поступившие в налоговый орган после даты снятия с учета, в информационные ресурсы местного уровня не проводятся, а направляются в налоговый орган по новому месту учета отдельным пакетом вместе с Уведомлением (приложение 4 к Требованиям).

При этом в УФНС по тому субъекту Российской Федерации, в налоговом органе которого состоял на учете налогоплательщик, ведется реестр указанных денежных средств согласно приложению 5 к Требованиям.

После получения этих документов налоговым органом по новому месту учета открываются карточки "РСБ" с ОКТМО по прежнему

месту учета, в которых отражаются суммы платежей по переданным расчетным документам как поступившие соответственно в графах 13, 19 и 23.

При передаче пакета документов из одного налогового органа в другой пени на сумму недоимки по налогу, сбору, начиная с даты снятия с учета, должен будет начислять налоговый орган по новому месту учета.

В случаях, требующих слияния или раздельного ведения карточек "РСБ" плательщиков, необходимо учитывать следующее.

Если происходит объединение нескольких кодов бюджетной классификации в один, осуществляется закрытие карточек "РСБ" с прежними значениями КБК и перенос сальдо расчетов во вновь открываемые карточки "РСБ" с новыми значениями КБК.

При этом в карточках "РСБ" с прежними значениями КБК делается запись о закрытии карточки "РСБ" и списании соответствующих значений сальдо со ссылкой на нормативный правовой акт, в соответствии с которым вносятся изменения в КБК, его номер и дата. (34).

При объединении нескольких кодов ОКТМО также осуществляется закрытие карточек "РСБ" с прежними значениями ОКТМО и перенос сальдо в карточки "РСБ" с новыми значениями ОКТМО. В этом случае основанием для проведения операций является законодательный акт соответствующего субъекта РФ.

В случаях, когда изменения, внесенные в классификацию доходов бюджетов, требуют разделения сальдо, необходимо определить процентные соотношения для автоматизированного перераспределения сальдо в карточки "РСБ" с новыми КБК, исходя из особенностей порядка исчисления и уплаты соответствующих налогов и сборов, страховых взносов, установленных НК РФ, а также с учетом данных, отраженных плательщиками в налоговой и бухгалтерской отчетности.

В этих целях структурное подразделение налогового органа, ответственное за учет платежей, направляет соответствующую служебную записку в структурное подразделение, ответственное за проведение камеральных проверок. В случае невозможности автоматизированного разделения сальдо по процентному соотношению структурное подразделение, ответственное за проведение камеральных проверок, определяет конкретные суммы для их переноса в карточки "РСБ" с новыми КБК.

Следует отметить, что карточка "РСБ" представляет собой важный и информативный документ. Но говорить о том, что в карточке

указана исчерпывающая информация – не стоит. Если налоговый орган при проведении проверки ссылается на сведения карточки "РСБ", то это для налогоплательщика считается неправомерным, а результаты могут быть оспорены в суде. Таким образом карточка "РСБ" не должна считаться самостоятельным документом, по которому не может осуществляться сверка по начисленным и уплаченным налогам.

В вышестоящие налоговые органы представляются отчеты о налоговых поступлениях в бюджетную систему РФ. Информация в вышестоящий орган представляется в виде таблиц и ведомостей по формам, утвержденным ФНС России. Виды отчетности, ее периодичность и сроки представления также определяет ФНС России. Основные формы отчетности налоговой инспекции следующие:

• форма № 1-НМ «Отчет о поступлении налоговых платежей и других доходов в бюджетную систему РФ»; она отражает суммы начисленных и поступивших сумм налогов (по кодам бюджетной классификации), а также неналоговых доходов, штрафов и невыясненных поступлений;

• форма № 1-НОМ «Отчет о поступлении налоговых платежей и других доходов в бюджетную систему РФ по основным отраслям экономики» (промышленности, транспорта, связи, строительства и т.п.);

• форма № 4-НМ «Отчет о задолженности по налоговым платежам в бюджетную систему РФ и уплате налоговых санкций и пеней»;

• форма № 4-НОМ «Отчет о задолженности по налоговым платежам и другим доходам в бюджетную систему РФ по основным отраслям экономики»;

• форма № 2-НК «Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов».

Информация, содержащаяся в формах отчетности, служит базой для составления аналитических записок в Минфин России и Правительство РФ о ходе налоговых поступлений, отчетов о проделанной налоговыми органами контрольной работе, поиска резервов повышения ее результативности.

5.6. Зачет или возврат излишне уплаченных сумм налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафа. Порядок начисления и размер пени

В соответствии со ст. 78 НК РФ сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и штрафам за налоговые правонарушения либо возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном настоящей статьей.

Зачет сумм излишне уплаченных федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов производится по соответствующим видам налогов и сборов, а также по пеням, начисленным по соответствующим налогам и сборам.

Сумма излишне уплаченных страховых взносов подлежит зачету по соответствующему бюджету государственного внебюджетного фонда Российской Федерации, в который эта сумма была зачислена, в счет предстоящих платежей плательщика по этому взносу, задолженности по соответствующим пеням и штрафам за налоговые правонарушения либо возврату плательщику страховых взносов в порядке, предусмотренном настоящей статьей.

Зачет или возврат суммы излишне уплаченного налога производится налоговым органом по месту учета налогоплательщика, без начисления процентов на эту сумму, если иное не установлено статьей 78 НК РФ.

Налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным налоговому органу факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога в течение 10 дней со дня обнаружения такого факта.

Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам осуществляется на основании письменного заявления (заявления, представленного в электронной форме с усиленной квалифицированной электронной подписью по телекоммуникационным каналам связи или представленного через личный кабинет налогоплательщика) налогоплательщика по решению налогового органа.

Решение о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей налогоплательщика принимается налоговым органом в течение 10 дней со дня получения заявления налогопла-

тельщика или со дня подписания налоговым органом и этим налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась. (3).

Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и (или) штрафам, подлежащим уплате или взысканию в случаях, предусмотренных НК РФ, производится налоговыми органами самостоятельно не более чем за три года со дня уплаты указанной суммы налога.

Кроме того, решение о зачете суммы излишне уплаченного налога принимается налоговым органом в течение 10 дней со дня обнаружения им факта излишней уплаты налога или со дня подписания налоговым органом и налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась, либо со дня вступления в силу решения суда.

Это положение не препятствует налогоплательщику представить в налоговый орган письменное заявление (заявление, представленное в электронной форме с усиленной квалифицированной электронной подписью по телекоммуникационным каналам связи или представленное через личный кабинет налогоплательщика) о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки (задолженности по пеням, штрафам).

Сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению (заявлению, представленному в электронной форме с усиленной квалифицированной электронной подписью по телекоммуникационным каналам связи или представленному через личный кабинет налогоплательщика) налогоплательщика в течение одного месяца со дня получения налоговым органом такого заявления.

Если ИФНС нарушит срок возврата, установленный п. 6 ст. 78 НК РФ (1 месяц), то у налогоплательщика появляется право на получение пеней за каждый календарный день задержки платежа (п. 10 ст. 78 НК РФ), включая день фактического получения возврата. Это правило применимо и к возврату излишне удержанного НДФЛ (письма Минфина России от 08.06.2015 № 03-04-07/33140 и ФНС России от 01.07.2015 № БС-4-11/11486@).

Их сумма рассчитывается по величине ставки рефинансирования ЦБ РФ (которая с 2016 года приравнена с ключевой ставке), соответствующей дням нарушения, исходя из того, что протяженность

года считается равной 360 дням, а протяженность месяца — 30 дням (письмо ФНС России от 08.02.2013 № НД-4-8/1968@).

Возврат налогоплательщику суммы излишне уплаченного налога при наличии у него недоимки по иным налогам соответствующего вида или задолженности по соответствующим пеням, а также штрафам, подлежащим взысканию в случаях, предусмотренных НК РФ, производится только после зачета суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки (задолженности).

Заявление о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы.

Решение о возврате суммы излишне уплаченного налога принимается налоговым органом в течение 10 дней со дня получения заявления налогоплательщика о возврате суммы излишне уплаченного налога или со дня подписания налоговым органом и этим налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась. (3).

До истечения указанного срока поручение на возврат суммы излишне уплаченного налога, оформленное на основании решения налогового органа о возврате этой суммы налога, подлежит направлению налоговым органом в территориальный орган Федерального казначейства для осуществления возврата налогоплательщику в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

Налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о принятом решении о зачете (возврате) сумм излишне уплаченного налога или решении об отказе в осуществлении зачета (возврата) в течение пяти дней со дня принятия соответствующего решения.

Указанное сообщение передается руководителю организации, физическому лицу, их представителям лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения.

В случае, если возврат суммы излишне уплаченного налога осуществляется с нарушением срока, установленного п. 6 ст. 78 НК РФ, налоговым органом на сумму излишне уплаченного налога, которая не возвращена в установленный срок, начисляются проценты, подлежащие уплате налогоплательщику, за каждый календарный день нарушения срока возврата. Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка РФ, действовавшей в дни нарушения срока возврата.

Территориальный орган Федерального казначейства, осуществивший возврат суммы излишне уплаченного налога, уведомляет налоговый орган о дате возврата и сумме возвращенных налогоплательщику денежных средств. Зачет или возврат суммы излишне уплаченного налога и уплата начисленных процентов производятся в валюте РФ.

Суммы денежных средств, уплаченные в счет возмещения ущерба, причиненного бюджетной системе РФ в результате преступлений, предусмотренных статьями 198 - 199.2 Уголовного кодекса РФ, не признаются суммами излишне уплаченного налога и зачету или возврату в порядке, предусмотренном настоящей статьей, не подлежат.

Правила, установленные настоящей статьей, применяются также в отношении зачета или возврата сумм излишне уплаченных авансовых платежей, сборов, страховых взносов, пеней и штрафов и распространяются на налоговых агентов, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков.

Правила, установленные статьей 78, применяются также в отношении зачета или возврата суммы НДС, подлежащей возмещению по решению налогового органа, в случае, предусмотренном пунктом 11.1 статьи 176 НК РФ.

При признании факта излишнего взыскания налога орган, рассматривающий заявление налогоплательщика, принимает решение о возврате излишне взысканных сумм налога, а также процентов на эти суммы, начисленных в порядке, предусмотренном ст.79 НК РФ. Проценты начисляются со дня следующего за днем взыскания, на день фактического возврата. Процентная ставка принимается равной действующей ставке рефинансирования ЦБ РФ. В остальном порядок возврата излишне уплаченных и излишне взысканных сумм налогов одинаков.

В соответствии со ст. 330.40 НК РФ заявление о возврате излишне уплаченной суммы государственной пошлины подается плательщиком государственной пошлины в орган (должностному лицу), уполномоченный совершать юридически значимые действия, за которые уплачена (взыскана) государственная пошлина.

К заявлению о возврате излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины прилагаются подлинные платежные документы в случае, если государственная пошлина подлежит воз-

врату в полном размере, а в случае, если она подлежит возврату частично, - копии указанных платежных документов.

Решение о возврате плательщику излишне уплаченной суммы государственной пошлины принимает орган (должностное лицо), осуществляющий действия, за которые уплачена (взыскана) государственная пошлина.

Заявление о возврате излишне уплаченной суммы государственной пошлины по делам, рассматриваемым в судах, а также мировыми судьями, подается плательщиком государственной пошлины в налоговый орган по месту нахождения суда, в котором рассматривалось дело.

К заявлению о возврате излишне уплаченной суммы государственной пошлины по делам, рассматриваемым судами общей юрисдикции, арбитражными судами, Верховным Судом РФ, Конституционным Судом РФ и конституционными (уставными) судами субъектов РФ, мировыми судьями, прилагаются решения, определения или справки судов об обстоятельствах, являющихся основанием для полного или частичного возврата излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины, а также подлинные платежные документы в случае, если государственная пошлина подлежит возврату в полном размере, а в случае, если она подлежит возврату частично, - копии указанных платежных документов. (3).

Заявление о возврате излишне уплаченной суммы государственной пошлины может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы.

С 29.10.2019г. изменился порядок исчисления сроков на принятие налоговыми органами решения о зачете или возврате налогов по итогам камеральной проверки. Эти сроки будут зависеть от того, выявлены проверкой нарушения или нет. Если нарушений не обнаружено, отсчет срока (это 10 рабочих дней) пойдет по истечении 10 дней со дня, следующего за днем завершения КНП, или со дня, когда она должна была закончиться в силу п. 2 ст. 88 НК РФ. А при наличии нарушений — со дня, следующего за днем вступления в силу решения, принятого по результатам КНП.

С 01.10.2020г. при зачете и возврате не будет иметь значение вид налога: федеральный, региональный или местный. Зачесть можно будет любой налог в счет любого налога, независимо от бюджета его зачисления. А чтобы вернуть переплату, нужно будет не иметь недо-

имки также по любым налогам (пеням, штрафам), а не как сейчас, по налогу того же вида.

Согласно ст. 75 НК в случае нарушения налогоплательщиком установленных сроков уплаты налогов на просроченную сумму начисляется пеня**.** ***Пеня*** – это денежная сумма, начисляемая на сумму недоимки, образовавшейся в результате несвоевременного и неполного внесения в бюджет причитающихся сумм налогов. Пеней признается установленная денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Сумма соответствующих пеней уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога или сбора и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Пеня начисляется в процентах от суммы недоимки за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога по день исполнения обязанности по его уплате включительно.

Сумма пеней, начисленных на недоимку, не может превышать размер этой недоимки. Например, задолженность компании перед бюджетом составляет 10 000 рублей налогов. По новым правилам пеня не может больше 10 000 рублей.

Пеня за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога определяется в процентах от неуплаченной суммы налога. Процентная ставка пени принимается равной:

для физических лиц, включая индивидуальных предпринимателей, - одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка РФ;

для организаций:

✓ за просрочку исполнения обязанности по уплате налога сроком до 30 календарных дней (включительно) - одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка РФ;

✓ за просрочку исполнения обязанности по уплате налога сроком свыше 30 календарных дней - одной трехсотой ставки рефинансирования Центрального банка РФ, действующей в период до 30 календарных дней (включительно) такой просрочки, и одной стопятидесятой ставки рефинансирования Центрального банка РФ, действующей в период начиная с 31-го календарного дня такой просрочки.

Законодательный (представительный) орган государственной власти субъекта РФ, на территории которого применяется порядок определения налоговой базы по налогу на имущество физических лиц исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения, вправе принять закон, устанавливающий, что на сумму недоимки по налогу на имущество физических лиц пени начисляются:

1) за налоговый период 2015 года - начиная с 1 мая 2017 года;

2) за налоговый период 2016 года - начиная с 1 июля 2018 года;

3) за налоговый период 2017 года - начиная с 1 июля 2019 года.

Пени уплачиваются одновременно с уплатой сумм налога или после уплаты таких сумм в полном объеме. Пени могут быть взысканы принудительно за счет денежных средств (драгоценных металлов) налогоплательщика на счетах в банке, а также за счет иного имущества налогоплательщика в порядке, предусмотренном статьями 46 - 48 НК РФ.

Дополнительно к пени за просрочку может быть назначено наказание в виде штрафа, который не учитывается в расчете.

Не начисляются пени на сумму недоимки образовавшейся в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены операции по счетам налогоплательщика в банке и был наложен арест на имущество.

В соответствии со статьями 133 и 135 НК РФ нарушение банком установленного срока исполнения поручения налогоплательщика или налогового агента о перечислении налогов и сборов, страховых взносов, а также неправильное исполнение банком в установленный срок решения налогового органа о взыскании налога, сбора, страховых взносов или пени влечет взыскание с банка пени в размере одной стопятидесятой ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2 % за каждый день просрочки.

Начисленные и уплаченные суммы пени в ИФНС отражаются в карточках "РСБ".

ГЛАВА 6. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМЕ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

6.1. Причины уклонения от уплаты налогов и сборов

Различают *легальные* и *нелегальные* способы уклонения от уплаты налогов и сборов. Легальные способы заложены в налоговой системе и налоговом праве страны и ими пользуются при налоговом планировании и оптимизации налогообложения. К ним также относятся случаи, когда потребитель товаров и услуг перестает покупать или покупает их в меньшем количестве из-за высокого налога. Производитель, в связи со снижением спроса на товар, вынужден сократить предложение данного товара (услуг) и перейти на производство необлагаемой или облагаемой в меньшей степени продукции, или зарегистрировать свое предприятие в офшорной зоне.

Одной из опасных форм налоговых правонарушений, с которой сегодня сталкиваются налоговые органы РФ, является нелегальное уклонение от уплаты налогов. Неисполняя или ненадлежащим образом исполняя налоговые обязательства перед бюджетом, юридические и физические лица стараются как можно больше уменьшить или сократить ту часть налогового бремени, которую им предстоит нести. Таким образом, уклонение от уплаты налогов представляет собой преднамеренное сокрытие налогоплательщиками части доходов и имущества от налогового обложения.

П.М.Годме выделяет следующие причины, заставляющие налогоплательщика уклоняться от налога: моральные, политические, экономические и технические. (53, с.399-406).

К *моральной (психологической) причине* можно отнести тот факт, что принципы построения налоговой системы и налогообложения не всегда на практике соответствуют научным и общепринятым в мировой цивилизации требованиям. Например, подакцизный товар подвергается двойному налогообложению (акцизы, НДС), если он отечественного производства, и трехкратному обложению при его ввозе из-за рубежа (таможенные пошлины, акцизы, НДС). Это является нарушением основного принципа налогообложения – однократности обложения одного объекта в течение налогового периода. Такого рода недостатки в построении налоговой системы страны, которые явно направлены не на поддержку налогоплательщиков, заставляют их

считать себя морально имеющими право на уклонение от уплаты налогов.

Кроме того, само понятие налога как обязательного безвозмездного платежа, взимаемого с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности денежных средств, вызывает в обычном человеке некий внутренний протест. Отчуждение собственности порождает инстинктивное желание защитить свою собственность. Даже самое законопослушное население относится к налоговому законодательству с меньшим уважением, чем к другим законам, считая, что государство устанавливает налоги исключительно в своих же интересах.

Функции налогов, особенно регулирующая, порождают *политические причины* уклонения от налогов, т.к. посредством их государство целенаправленно проводит ту или иную социально-экономическую политику. Естественно, что при этом одна часть категории граждан или юридических лиц остается в выигрыше, а другая часть теряет свои интересы и доходы в результате ограничения круга полномочий и сферы действия. Именно вторая часть налогоплательщиков, против которой направлена такая политика, начинает действовать в направлении снижения налогового бремени путем уклонения или переложения налогов, а также путем лоббирования своих интересов в правительстве и парламенте, получения дополнительных индивидуальных льгот и привилегий.

Политические причины подталкивают налогоплательщика к уклонению от уплаты налогов, когда государство не исполняет на достаточном уровне и эффективно своих обязательств перед налогоплательщиками в области образования, медицины, культуры, социального обеспечения на фоне коррупции и бюрократии. Налогоплательщики просто не понимают, на что идут их «кровные» деньги, а потому противятся их уплате или стремятся к минимизации. Уклонение от уплаты налогов выступает здесь как некая форма сопротивления действующей политике.

Основной же причиной уклонения от налогов является *экономическая* (фискальная). При наступлении срока уплаты налога в бюджет налогоплательщик обычно сравнивает объем налоговых платежей и объем применяемых санкций в случае их неуплаты, а также размер упущенной экономической и фискальной выгоды от возможного инвестирования причитающихся бюджету налоговых сумм. Если размер налоговых санкций окажется меньше размера будущих прибылей и

доходов, то возможно, что налогоплательщик посчитает нужным уклониться от уплаты налогов. Правда, переход к рыночным отношениям, одними из главных принципов которых являются свобода действий (экономических) и получение максимальной прибыли, заставляет субъекта налога идти на противозаконные действия в обход налогового законодательства. Практика показала, что основными нарушителями или "уклонистами" являются предприятия среднего и малого бизнеса, предприниматели без образования юридического лица.

Экономические причины принято разделить на два вида:

- причины, которые зависят от финансового состояния налогоплательщика. Если финансовое состояние налогоплательщика нестабильно или он находится на грани банкротства и неуплата налогов является единственным средством «остаться на плаву», то предприниматель, практически не задумываясь, встанет на путь уклонения;
- причины, порожденные общей экономической конъюнктурой. Экономические причины, порожденные общей экономической конъюнктурой, проявляются, как правило, в периоды экономических кризисов в государстве, когда государство испытывает повышенную потребность в средствах, налоговый контроль усиливается, а налогоплательщикам в кризис тоже не до государства. Конфликт интересов в эти периоды усиливается.

Замечено, что в периоды экономических кризисов значительно возрастает количество правонарушений, связанных с уклонением от уплаты налогов. Это объясняется ухудшением финансово-экономического состояния юридических и физических лиц, а также, как показала российская практика, неразберихой в законодательных актах, которые принимались и принимаются в спешке и необдуманно в целях скорейшего выхода из кризиса. Отсюда следуют *технические причины* уклонения от налогообложения, которые связаны с несовершенством налогового законодательства, форм и методов контрольной работы, с низкой налоговой дисциплиной и культурой налогоплательщиков.

К типичным способам нелегального уклонения от уплаты налогов относятся:

- уклонение от постановки на учет в налоговых органах;
- подача ложных налоговых деклараций или уклонение от их представления;
- неправильное или недостоверное ведение учета доходов и имущества или ведение двойной бухгалтерии;

- фальсификация балансов, отчетов и расчетов по налогам;
- занижение стоимости имущества, прибыли и других объектов налогообложения;
- завышение доходов, на которые распространяются законные скидки и льготы, или ложное оформление сделки под “льготный режим” и другие.

Последствиями уклонения от уплаты налогов являются:

- снижение объема налоговых поступлений в бюджет и рост его дефицита;
- как следствие, невыполнение различных социально-экономических программ из-за недостаточного бюджетного финансирования;
- усиление общей криминогенной обстановки в стране с соответствующим ростом расходов на аппарат управления и контроля.

“Уклонение от налогообложения подрывает основы рыночной конкуренции, ставит недоимщика в более выгодное положение по сравнению с добросовестным налогоплательщиком. Кроме того, недоплата налога одним лицом осуществляется за счет других налогоплательщиков: государству приходится увеличивать ставки или прибегать к новым видам налогообложения”. (72, с.184).

6.2. Сущность, этапы и значение налогового контроля

В соответствии со п.1 статьи 82 НК РФ *налоговым контролем* признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов (СВ) законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Кодексом. Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, плательщиков СВ, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных Кодексом. (3).

В соответствии с налоговым законодательством налоговые органы несут ответственность за полный и своевременный учет всех налогоплательщиков – предприятий, учреждений и организаций, ос-

нованных на любых формах собственности, индивидуальных предпринимателей, и проведения камеральных и выездных проверок по правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в бюджетную систему налогов и других платежей. В ст. 83 НК РФ отмечается, что в целях проведения налогового контроля организации и физические лица подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащих им недвижимого имущества и транспортных средств и по иным основаниям, предусмотренным Кодексом. (3). Налоговые органы на основе имеющихся данных и сведений о налогоплательщиках обязаны обеспечить постановку их на учет (снятие их с учета) и учет сведений о налогоплательщиках.

Государство придает важное значение налоговому контролю не только в решении фискальных задач, но и в регулировании социально-экономической деятельности субъектов хозяйствования, снижении уровня экономических преступлений и стабилизации общества. Налоговый контроль является формой реализации контрольной функции налогов. Кроме того, надлежащее выполнение фискальной и регулирующей функций осуществляется именно через контрольный механизм налогов. Таким образом, налоговый контроль представляет собой совокупность действий и операций по проверке финансовых, налоговых и связанных с ними вопросов деятельности субъектов хозяйствования и управления с применением специфических форм и методов его организации и проведения, и обусловленный главным образом мобилизацией налогов и других обязательных платежей в бюджетную систему страны.

В рамках организации налогового контроля немаловажное значение имеет рассмотрение его этапов. Контрольная деятельность имеет ярко выраженный циклический характер, а мероприятия налогового контроля повторяются периодически, как правило, в одной и той же последовательности. Общепризнано, что контроль имеет многостадийный характер и развивается поэтапно. Однако при определении основных этапов контрольной деятельности существует целый спектр научных мнений, использующих различные критерии для отделения одной стадии (этапа) контроля от другой. Так, например, Нестеров Г.Г. разбивает процесс осуществления контроля на ряд последовательно идущих друг за другом стадий:

1) планирование проверки и организационных мероприятий по ее проведению;

2) подготовка к проверке;

3) проведение проверки;

4) составление, обсуждение и принятие контролирующим органом (лицом) акта проверки, принятие решения по ней и ознакомление с ними заинтересованных органов и лиц;

5) реализация принятого по материалам проверки решения;

6) рассмотрение возможных жалоб на принятое контрольным органом (должностным лицом) решение;

7) контроль за фактическим исполнением решений, а также предложений и рекомендаций, содержащихся в акте проверки. (79, с.49).

В.А.Красницкий выделяет не стадии, а три основных этапа контроля;

- проверка согласованности показателей, прямо влияющих на налогооблагаемую базу, различных форм собственности;

- сличение отдельных отчетных показателей с записями в регистрах бухгалтерского учета;

- проверка обоснованности учетных записей по данным первичных документов. (61, с. 43).

Профессор РГЭА (РИНХ) Е.В.Пороллo считает, что налоговый контроль включает в себя следующие стадии:

- регистрация и учет налогоплательщиков;

- прием налоговой отчетности;

- осуществление камеральных проверок;

- начисление платежей к уплате;

- контроль за своевременной уплатой начисленных сумм;

- проведение документальных проверок;

- контроль за реализацией материалов проверок и уплатой начисленных финансовых санкций и административных штрафов. (90, с. 135).

В соответствии со статьи 87 НК РФ налоговые органы проводят следующие виды налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов:

1) камеральные налоговые проверки;

2) выездные налоговые проверки.

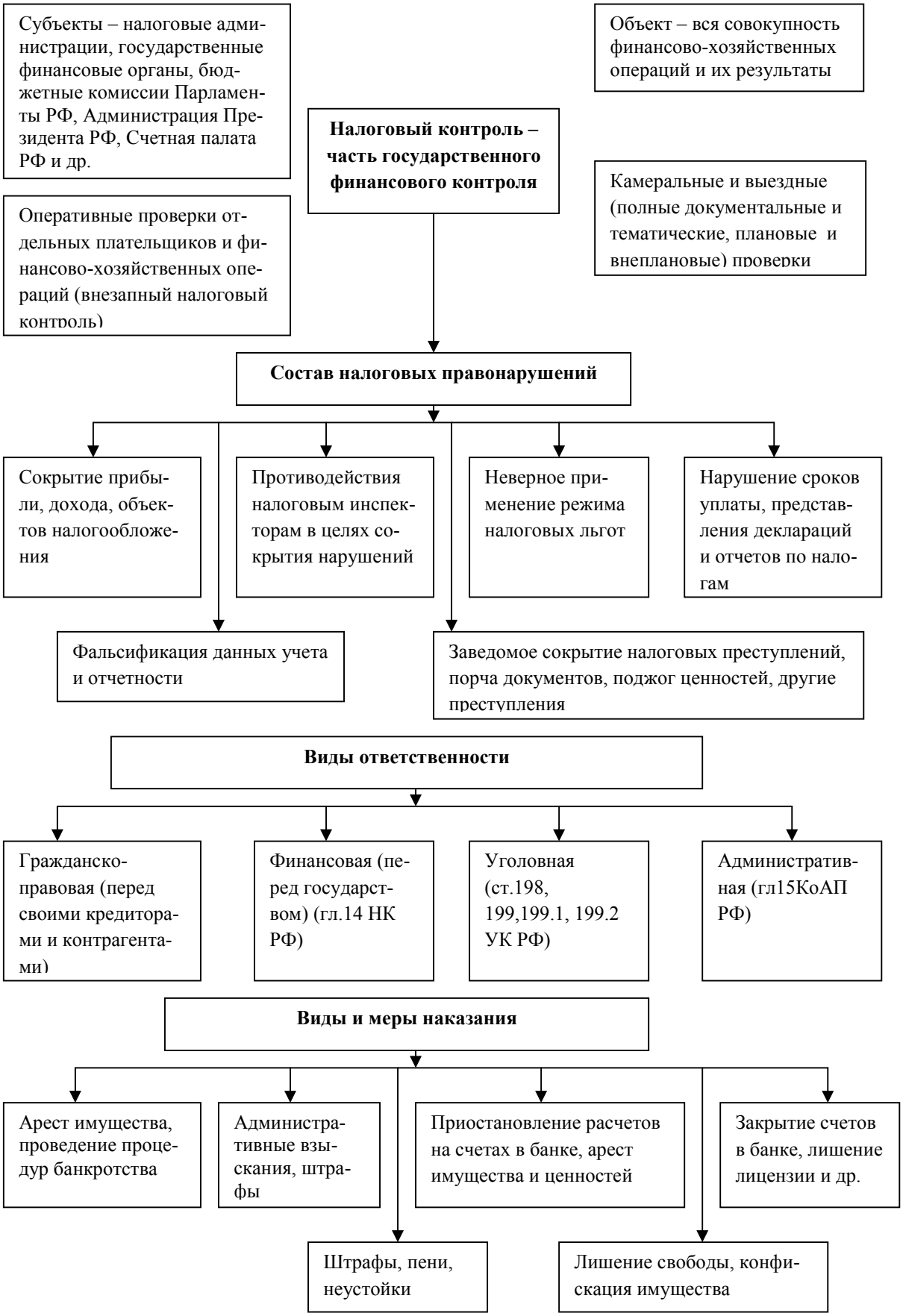

Рисунок 9 - Содержание налогового контроля

Целью камеральной и выездной налоговых проверок является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов, плательщиком страховых взносов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

Отличительные особенности камеральных и выездных проверок представлены на рисунке 10.

Рисунок 10 - Основные отличительные особенности налоговых проверок

Камеральная налоговая проверка имеет большое значение для организации эффективного налогового контроля. Камеральная налоговая проверка проводится непрерывно и требует значительно меньше временных и иных затрат, чем выездная налоговая проверка.

Практикой установлено, что выездными налоговыми проверками может быть охвачено только 20-25% налогоплательщиков, в то

время как камеральные налоговые проверки проводятся в отношении всех налогоплательщиков. При проведении камеральных налоговых проверок определяется круг налогоплательщиков, в отношении которых проводятся выездные налоговые проверки.

По результатам своей контрольной деятельности нижестоящие налоговые органы предоставляют отчеты вышестоящим, которые, в свою очередь, обобщают практику работы налоговых органов, вносят предложения по совершенствованию законодательства и подзаконных нормативных актов, разрабатывают методические рекомендации по применению законодательных норм.

Неотъемлемым атрибутом организации контрольной деятельности налоговых органов являются документы налогового контроля. Результаты контрольной деятельности уполномоченных органов должны быть зафиксированы в документальном виде, после чего они приобретают свое формально-юридическое значение. Документы налогового контроля выполняют фиксационную, информационную, правоустанавливающую и доказательственную функции. Экономисты Шувалова Е.Б и Шувалов А.Е. совершенно справедливо отмечали в свое время: “…официальное документальное закрепление добываемых результатов является неотъемлемым компонентом любого контрольного производства, отражающим его формально-юридический аспект. Оно осуществляется исключительно при помощи строго установленной системы официальных правовых документов, характеризующихся, прежде всего, тем, что они предусматриваются в конкретных законодательных актах”. (97, с. 125).

Все документы налогового контроля должны быть составлены на основе соблюдения предъявляемых к ним требований:

1) документ должен быть принят на основе и во исполнение норм налогового законодательства, т. е. иметь подзаконный характер;

2) документ должен быть принят налоговым (таможенным) органом в пределах предоставленных ему полномочий;

3) документ должен иметь установленную форму и быть принят в порядке, предусмотренном налоговым законодательством;

4) документ должен содержать властные индивидуально-конкретные предписания, обращенные к определенным лицам (организациям или физическим лицам);

5) документ должен вызывать возникновение, изменение или прекращение определенных налоговых правоотношений;

6) документ должен содержать факты и сведения о деяниях (действии или бездействии) обязанных лиц, а также их правовую оценку;

7) в случае необходимости принятия мер принудительного характера документ должен содержать указание на конкретные виды действий уполномоченных органов, которые должны быть совершены. (97, с.129).

Помимо этого, содержание документов налогового контроля должно соответствовать требованиям *объективности, обоснованности, полноты, комплексности, четкости, лаконичности, доступности и системности изложения.*

В зависимости от непосредственного назначения в динамике контрольного процесса Шувалова Е.Б, Шувалов А.Е. разделяли документы контроля на исходные, промежуточные, завершающие и информационные. Применяя данную классификацию к документам налогового контроля, можно установить, что в качестве *исходных* документов выступают такие, например, как решение о назначении выездной налоговой проверки, *промежуточными* документами являются протоколы отдельных процессуальных действий налогового контроля (например, протокол осмотра помещения налогоплательщика), *завершающими* - такие как справки и составленные на их основе акты выездных налоговых проверок, свидетельство о постановке на учет в налоговом органе; *информационными* документами являются документы, направляемые в налоговые органы другими государственными органами и организациями. (97, с.132).

Кроме того, результаты налогового контроля в настоящее время могут быть представлены не только в документальном виде, но и в виде формирования компьютерных информационных баз данных. Ярким примером тому является создание налоговыми органами в результате проведения учета организаций и физических лиц Единого государственного регистра налогоплательщиков, который представляет собой систему государственных баз данных учета налогоплательщиков, ведущихся налоговыми органами исходя из единых методологических и программно-технологических принципов на основе документированной информации, поступающей в эти органы. Информация о налогоплательщиках, содержащаяся в регистре, может предоставляться пользователям информационных ресурсов в установленных законодательством случаях.

Интересен тот факт, что документы налогового контроля могут отражать результаты как самостоятельных мероприятий налогового контроля, так и отдельных конкретных процессуальных действий. Так, результаты отдельных действий могут быть зафиксированы в различных документах: актах, протоколах, экспертных заключениях, фото- и кинодокументах и т. д. Документами, фиксирующими результаты самостоятельных мероприятий налогового контроля, в подавляющем большинстве являются акты налоговых проверок, составленные с соблюдением установленных норм и требований.

С 1 июля 2018 года введен второй этап обязательной замены контрольно-кассовой техники на онлайн-кассы, предусматривающие прямую передачу информации о сделках в ИФНС. В основном, он затрагивает представителей малого бизнеса по направлениям организации общественного питания и торговли, имеющих наемных работников.

Крупный и средний бизнес уже прошел этап внедрения такой техники, а с 1 июля 2019 г. прямой обмен информацией затронул уже всех предпринимателей в сфере оказания услуг и торговли. В результате, существенно упростится изучение кассовых операций со стороны налоговиков.

На сегодняшний день камеральные проверки стали выходить на лидирующее положение в системе налогового контроля, так как они менее трудоемки, ими можно охватить 100% налогоплательщиков. Эффективность камеральных проверок по общей сумме дополнительно начисленных налогов год от года повышается.

Из данных таблицы 9 видно, что по итогам 2014 года налоговыми органами РФ проведено 32 870 729 камеральных проверок, по результатам которых доначислено 56 851,3 млн. руб. налоговых платежей, включая налоговые санкции и пени, в том числе налогов – 47 043,6 млн руб. или 82,7% от доначисленной суммы. На одну камеральную проверку приходится в среднем 1730 руб. доначисленных налоговых платежей, в том числе налогов в размере 1431 руб. (103).

По итогам 2017 года число камеральных проверок составило 55 859 332, это на 22 989 283 проверок больше, темп роста - 170,0%. При этом доначислено 61 108,6 млн руб., что составляет 108,1% от 2014 года.

Таблица 9

Камеральные и выездные налоговые проверки, проведенные налоговыми органами Российской Федерации в 2013 – 2017 годы

Налоговые проверки	01.01.2014		01.01.2015		01.01.2018	
	Количество, единиц	Дополнительно начислено платежей, млн руб.	Количество, единиц	Дополнительно начислено платежей, млн руб.	Количество, единиц	Дополнительно начислено платежей, млн руб.
КНП	34 190 579	51 597,5	32 870 049	56 543,3	55 859 332	61 108,6
из них: выявившие нарушения	1 764 934	X	1 964 881	X	3 014 158	X
Пени и штрафные санкции	X	60 672,8	X	65 620,4	X	97 058,8
Всего - ВНП организаций и физических лиц	41 330	280 808,0	35 758	290 949,8	20 162	309 919,2
из них: выявившие нарушения	40 832	X	35 315	X	19 777	X

Составлена авторами по данным: http://www.nalog.ru/ (Электронный ресурс): Официальный сайт ФНС России.

Из данных таблицы 9 также следует, что за 2014 год налоговыми органами РФ проведено 35 758 выездных проверок, по результатам которых доначислено 291 022,9 млн руб. налоговых платежей, включая налоговые санкции и пени, в том числе налогов – 213 482,6 млн руб. или 73,4% от доначисленной суммы. На одну выездную проверку приходится в среднем 8,14 млн. руб. доначисленных налоговых платежей, в том числе налогов в размере 5,97 млн. руб. (103).

Проведенный анализ показывает, что эффективность выездных проверок в 5,1 раза выше, чем камеральных проверок, т.е. по итогам выездных проверок доначислено в 5,1 раза больше налоговых платежей, штрафов и пени, чем в ходе камеральных проверок. Если говорить об эффективности одной выездной проверки, то она в 4704,4 раза выше одной камеральной проверки. (103).

По итогам 2017 года проведено 2,05 раза меньше выездных проверок по сравнению с 2013 годом, но при этом дополнительно доначислено в 1,1 раза больше налогов. Эффективности одной выездной проверки составила 15 372 руб. против 6 794,3 руб. в 2013 году.

Согласно отчета ФНС РФ, в результате проводимого в стране направления на сокращение числа контрольных мероприятий, за 2017 год количество выездных проверок снизилось на 22,6%. Доначислено налогов по результатам ВНП на 12% меньше, чем в 2016 году, однако при этом эффективность каждой выросла на 14,8%. Такой противоречивый результат стал возможен в связи с тем, что доля малоэффективных выездов с доначислениями до 2 млн снизилась на 18,6%.

Количество рассмотренных в досудебном порядке материалов по ВНП за 2017 год снизилось на 10,5%, а из общего числа жалоб было удовлетворено в досудебном порядке 34,7% (размер удовлетворенных требований при этом составил лишь 16,2%), что свидетельствует о вполне реальной возможности доказать свою правоту по спорам с небольшими суммами во внесудебном порядке.

Рост уровня взыскания составил 61,4% от уровня предыдущего года. Одновременно следует отметить, что значительно вырос уровень взыскания налогов в судебных органах. Хотя общее число судебных дел упало на 9%, однако судами удовлетворено 80% исковых требований против налогоплательщиков (на 191,5 млрд из 238,6 млрд заявленных требований). Это означает, что предпринимателям попрежнему редко удается отбить заявленные претензии. (103).

В ходе расширенной коллегии ФНС России в марте 2019 г. глава службы М.Мишустин сообщил, что рост налоговых поступлений в консолидированный бюджет РФ в 2018 году стал рекордным за последние пять лет — 23%, или плюс почти 4 трлн руб., сообщил. В 2019 году налоговики намерены продолжить отраслевые проекты по борьбе с недобросовестными налогоплательщиками. После успеха такой работы в аграрном секторе особое внимание планируется уделить обелению лесной отрасли. Также на коллегии огласили решение Правительства РФ о предоставлении годовой отсрочки применения онлайн-касс для индивидуальных предпринимателей, которые потенциально могут перейти в категорию самозанятых. Как известно, в 2019 году ФНС предстоит реализовать пилотный проект по введению спецрежима для самозанятых — «Налог на профессиональный доход». По данным ФНС России, в соответствующем мобильном приложении зарегистрировались уже более 100 тыс. человек. (103).

В вопросе 2.2 учебного пособия вкратце рассмотрены основные показатели контрольной работы УФНС России по Республике Дагестан в первом полугодии 2019 году. Динамика положительная, однако из-за высокой доли теневой экономики в республике (по данным

Главы РД Васильева В.А. – от 40 до 60%) налоговым органам совместно с другими государственными органами власти и органами местного самоуправления приходится практически в ручном режиме выправлять ситуацию по актуализации налоговой базы, постановке на учет «высокорентабельных» налогоплательщиков (владельцев АЗС, залов торжеств, торговых точек, рынков, застройщиков и др.). Деятельность налоговых органов РД с 2019 г. еще больше усилилась в связи с тем, что республика перешла на кадастровую стоимость исчисления налога на имущество физических лиц, но при этом работа по кадастровой оценке имущества находится на начальной стадии. В этой связи указанный налог будет уплачиваться по новой схеме за 2020 год до 1 декабря 2021 г.

6.3. Характеристика камеральной налоговой проверки

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. Проверка проводится уполномоченными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления перечисленных выше документов (ст. 88 НК РФ). При этом налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты в бюджет налогов. (3).

Камеральная налоговая проверка представляет собой форму оперативного налогового контроля, которая проводится непрерывно должностными лицами налогового органа без какого-либо специального решения руководителя (его заместителя) налогового органа. Камеральная налоговая проверка относится к текущему налоговому контролю, т.е. проверке подлежит текущая деятельность налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента. Однако названная проверка может проводиться и в отношении уже прошедших периодов времени, в случае, если проверяемое лицо представило уточненные налоговые декларации за прошедшие налоговые периоды. Указанное обстоятельство относится к случаям исключения и поэто-

му не меняет вид налогового контроля, проводимого при камеральной налоговой проверке.

Основными *задачами камеральной проверки* являются:

— получение, проверка и обеспечение сохранности отчетов и расчетов по налогам плательщиков;

— осуществление контроля за правильностью начисления налоговых санкций предприятиям, несвоевременно представившим бухгалтерские отчеты и расчеты;

— прием налогоплательщиков по вопросам, связанным с правильностью исчисления и уплаты в бюджет и во внебюджетные фонды налогов, сборов и других обязательных платежей, и т.п.

На наш взгляд, исходя из поставленных перед камеральной проверкой задач, работа по ее проведению делится на следующие этапы:

- ✓ подготовка к проведению камеральной проверки;
- ✓ проведение проверки;
- ✓ оформление результатов проверки;
- ✓ принятие решения и контроль за его исполнением.

Этап подготовки к проведению проверки включает в себя:

- сверку данных, имеющихся в Государственном реестре предприятий о проверяемом предприятии, с данными учредительных документов: заявления учредителя (учредителей), устава предприятия, решения о его создании или договора с учредителем (учредителями), свидетельства об уплате государственной пошлины за регистрацию предприятия и других регистрационных документов. При отсутствии в деле предприятия, имеющегося в налоговом органе, документов, подтверждающих его создание, проверяющий обязан получить их от налогоплательщика либо от органа, зарегистрировавшего предприятие;

- анализ недостатков и нарушений, выявленных при проведении предыдущих проверок;

- сверку данных о начислении авансовых платежей, показанных в карточке лицевого счета налогоплательщика, с данными справки об авансовых платежах в бюджеты на текущий квартал или справки, представленной на год с разбивкой по кварталам. В случаях расхождения данных, проверяющий обязан выяснить их причину и дать указание по устранению;

- сверку данных по суммам, доначисленным по результатам выездных проверок, проведенных в отчетном году, с суммами, отраженными в лицевом счете налогоплательщика.

- уточнение данных о фактических суммах платежей, внесенных в бюджет, сверив суммы фактических поступлений, отраженных в лицевых счетах, реестрах и в книгах учета, с данными, указанными в налоговых расчетах за отчетный период, увеличенными на сумму авансовых взносов и сумм, доначисленных в результате проведения в отчетном периоде камеральных и выездных проверок;

- проверку правильности применения ставок налогов.

Камеральная проверка (второй этап) проводится в основном по данным форм бухгалтерской отчетности, налоговых деклараций и расчетов для исчисления налогооблагаемой базы и суммы налога, подлежащей взносу в бюджет (или возврату из бюджета), заполняемых самим налогоплательщиком.

Важным этапом проведения камеральной проверки является проверка полноты представленных налогоплательщиком в налоговый орган квартального (годового) бухгалтерского отчета и расчетов, необходимых для исчисления и уплаты налога. Проверяющий обязан сверить фактическое наличие форм бухгалтерской отчетности и расчетов с объемом, предусмотренным нормативными документами. В формах бухгалтерской отчетности и расчетах приводятся все предусмотренные показатели. При незаполнении той или иной статьи (строки, графы) ввиду отсутствия у предприятия соответствующих активов, пассивов, операций, льгот и скидок, эта статья (строка, графа) прочеркивается. Информация, содержащаяся в бухгалтерской отчетности, а также в налоговых расчетах, должна основываться на данных синтетического и аналитического учета. Одним из основных этапов проведения камеральной проверки является взаимоувязка данных, показанных в формах расчетов по исчислению соответствующего налога с показателями, отраженными в формах годовой (квартальной) бухгалтерской отчетности.

Третий и четвертый этапы камеральной проверки (оформление результатов проверки и принятие решения, и контроль за его исполнением) идентичны с соответствующими этапами проведения документальной проверки. В соответствии с Налоговым кодексом РФ на суммы доплат по налогам, выявленные по результатам камеральной проверки, налоговый орган направляет требования об уплате соответствующей суммы налога и пени (ст. 88). (3).

При проведении камерального контроля можно выделить четыре основных метода, представленных на рисунке 11.

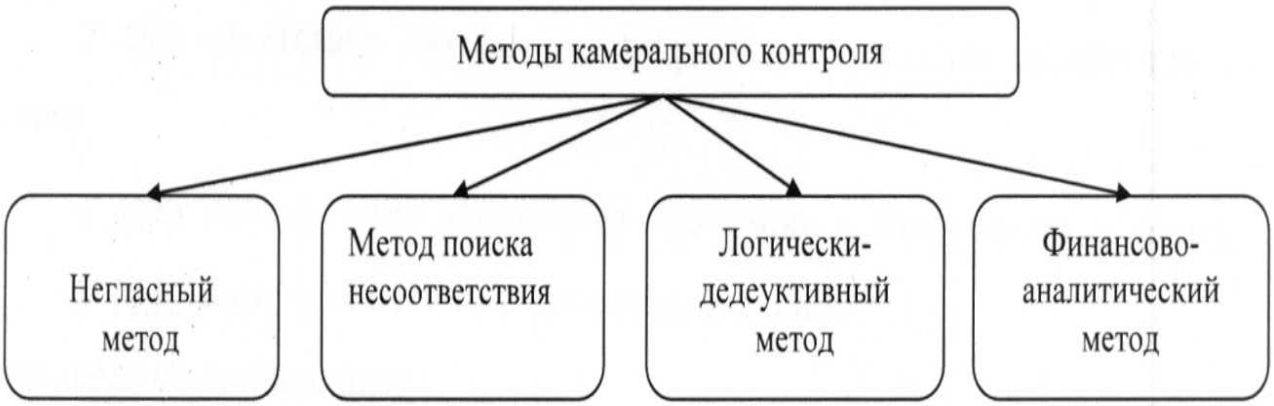

Рисунок 11 - Методы камерального контроля

Конкретные методы камеральной налоговой проверки определяются налоговыми органами самостоятельно.

Составными частями камеральной проверки являются:

- проверка полноты представления налогоплательщиком документов налоговой отчетности;
- визуальная проверка правильности оформления документов налоговой отчетности;
- проверка своевременности представления налоговой отчетности.
- проверка правильности арифметического подсчета итоговых сумм налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет;
- проверка обоснованности примененных ставок налогов и сборов и их соответствие действующему законодательству;
- проверка правильности исчисления налоговой базы. На данном этапе осуществляется камеральный анализ, включающий в себя: проверку логической связи между отдельными отчетными и расчетными показателями, необходимыми для исчисления налоговой базы; проверку сопоставимости отчетных показателей с аналогичным показателями прошлого года; взаимоувязку показателей бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций; оценку отчетности и деклараций относительно имеющихся в налоговом органе данных о налогоплательщике, полученным из других источников.

Отличительными чертами камеральной формы налоговой проверки являются: порядок назначения, срок и место проведения, круг проводимых мероприятий налогового контроля, порядок оформления результатов проведенной камеральной проверки.

Камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их слу-

жебными обязанностями. В отличие от выездной налоговой проверки камеральная налоговая проверка проводится без какого-либо специального решения руководителя налогового органа, что обусловлено оперативным характером камеральной формы.

Объектами камеральной налоговой проверки являются налоговые декларации и документы, представленные налогоплательщиком, а также другие документы о деятельности налогоплательщика, имеющиеся у налогового органа. Такими документами могут быть материалы ранее проведенных мероприятий налогового контроля, документы, истребованные налоговым органом у контрагента или иных лиц, располагающими документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика.

Камеральные проверки отчетов и расчетов налогоплательщиков проводятся по каждому конкретному виду налогов в соответствии с действующими инструкциями. По результатам таких проверок возможно дополнительное начисление налога, а также применение санкций за нарушения, факты, совершения которых не требуют документального подтверждения. По таким нарушениям руководители налоговых органов принимают решения на основании докладных (служебных) записок соответствующих должностных лиц инспекций.

Гарантией защиты прав налогоплательщика от ограничения прав, подвергшегося камеральной налоговой проверке, может служить срок ее проведения. Однако в арбитражной практике нарушение налоговыми органами трехмесячного срока проведения камеральной налоговой проверки не оценивается как основание для признания незаконными мероприятий налогового контроля, проводимых за пределами установленного срока.

Налоговым кодексом РФ предусмотрено, что камеральная проверка осуществляется в соответствии с должностными обязанностями работниками налоговых органов, при этом особого разрешения руководства не требуется.

В случае, если в результате камеральной проверки были выявлены какие-либо несоответствия или нарушения, то налогоплательщику предлагается внести в документы необходимые уточнения и изменения. При этом ИФНС РФ может потребовать у налогоплательщика дополнительные объяснения в письменном виде, которые подтверждают правильность исчисления и уплаты налогов в установленный законодательством срок.

Налоговый орган по результатам проверки при выявлении недоплат направляет налогоплательщику требование об уплате недоимки и пеней по налогу. Ошибки, выявляемые в ходе камеральной проверки, можно разделить на три основные группы: арифметические; аналитические (в основном связаны с неправильным заполнением деклараций); нарушение срока представления деклараций или уплаты налога.

Судебная практика показывает, что налоговые органы имеют право при необходимости привлекать налогоплательщиков к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

При осуществлении камеральной проверки используются различные методы ее проведения. При исследовании отдельного документа может применяться формальная проверка (предполагает проведение внешнего осмотра документов, то есть исследуется наличие в документе всех обязательных реквизитов, присутствие каких-либо посторонних записей, пометок), арифметическая проверка (контролирует правильность подсчета итоговых сумм в документе как по горизонтали, так и по вертикали) и нормативная проверка (это проверка содержания документа с точки зрения соответствия его действующим нормативным актам, позволяющая выявить незаконные по содержанию документы, установить факты необоснованного списания затрат на себестоимость продукции сверх установленных норм, неправильного применения ставки налога и т.п.).

Перечисленные приемы исследования способствуют выявлению налоговых нарушений, определить ошибки при исчислении налоговой базы и суммы налога.

К приемам исследования нескольких документов, отражающих одну и ту же или взаимоувязанные операции, относятся встречная проверка и метод взаимного контроля.

В соответствии со статьей 87 Налогового кодекса РФ, если при проведении камеральной проверки возникает необходимость получения информации о деятельности налогоплательщика, связанной с иными лицами, налоговые органы имеют право потребовать у таких лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика. (3).

Исследование различных документов, которые отражают определенный вид операций, представляет собой метод взаимного контроля. При регистрации хозяйственных операций на предприятии, как

правило, применяются различные документы и одна и та же операция может быть отражена в нескольких документах.

Одновременно осуществляется проверка соблюдения сроков уплаты налогов и представления документов. В результате проведения таких мероприятий выявляются неподтвержденные документами операции, учтенные при расчете налогов, либо не полностью учтенные операции.

Указанные общие приемы налогового контроля применяются на первом этапе документальной проверки. Для более углубленного контроля за правильностью и полнотой уплаты налогов применяются конкретные приемы проверки по видам налогов, обусловленные порядком расчета объекта налогообложения и налогооблагаемой базы в соответствии с законами и инструкциями по каждому виду налога.

В решении о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного правонарушения, как они установлены проведенной проверкой.

Приводятся документы и иные сведения, подтверждающие данные обстоятельства, отягчающие ответственность. Кроме того, указываются статьи НК РФ, предусматривающие меры ответственности за конкретные правонарушения и применяемые к налогоплательщику меры ответственности.

Также рекомендуются предложения об уплате неуплаченного или не полностью уплаченного налога, уплате пени за несвоевременное перечисление налога, начисленных на дату вынесения решения, и соответствующих налоговых санкций.

В случае принятия решения об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения в нем обязательно содержится описание обстоятельств совершенного правонарушения. Кроме того, перечисляются документы или другие сведения, подтверждающие эти обстоятельства, а также установленные в процессе производства по делу о налоговом правонарушении обстоятельства, которые исключают привлечение налогоплательщика к ответственности. Также указывается пункт ст. 109 НК РФ, исключающий привлечение налогоплательщика к ответственности. Если в ходе проверки выявлена неуплата или неполная уплата налога, в решении должны приводиться предложения о его уплате, а также уплате пени за несвоевременное перечисление налога, начисленного на дату вынесения решения. Налогоплательщику лично под

расписку вручается копия решения налогового органа. Ее можно также передать и другим способом, например, отправить заказным письмом по почте. Письмо считается полученным по истечении шести дней после его отправки. Хотя данный момент является весьма спорным, так как всем известно, к сожалению, как работает почта России.

Проведение камерального анализа представленной отчетности, как правило, включает в себя проверку логической связи между отдельными отчетными и расчетными показателями, необходимыми для исчисления налоговой базы, проверку сопоставимости отчетных показателей с аналогичными показателями предыдущего отчетного периода, взаимоувязку показателей бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций, т.е. проверку контрольных соотношений налоговой отчетности налогоплательщика.

Таким образом, существующая в настоящее время методика проведения камеральных налоговых проверок отвечает основным задачам текущего налогового законодательства и позволяет налоговым органам оперативно реагировать на его нарушение.

Качественно проведенная камеральная проверка с привлечением дополнительных материалов с углубленным анализом основных показателей хозяйственной деятельности налогоплательщиков позволяет не только осуществить полноценные контрольные мероприятия, не выходя к налогоплательщикам с повышенным риском обнаружения налоговых правонарушений, в отношении которых требуется назначение выездной проверки.

Налоговым органам необходимо уделять первостепенное внимание вопросам четкой методико-правовой проработки материалов камеральных проверок, обеспечивая обязательное непосредственное участие при подготовке актов и решений по результатам проверок специалистов юридических подразделений, а также последующее сопровождение ими процесса рассмотрения соответствующих дел в арбитражных судах.

В случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе проведения камеральной налоговой проверки должностными лицами налогового органа, проводящими указанную проверку, должен быть составлен акт налоговой проверки по установленной форме в течение 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки. (3).

6.4. Выездные налоговые проверки: система планирования, методы проведения, порядок оформления результатов

В соответствии со ст. 89 НК РФ выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. (3).

В случае, если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа, а в случае проведения выездной налоговой проверки налогоплательщиков - иностранных организаций, признаваемых налоговыми резидентами РФ, - по месту нахождения обособленного подразделения такой организации.

В практике работы налоговых органов применяются две формы выездных проверок: комплексные и тематические. В соответствии с НК РФ (ст. 89) выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам. (3).

Предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов, если иное не предусмотрено Кодексом.

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

Комплексные проверки проводятся в соответствии с годовыми планами работы налоговых органов и квартальными графиками проверок, составляемыми по каждому участку работы налоговой инспекции, не реже одного раза в два года. Налоговый кодекс РФ запрещает проводить в течение одного налогового периода две и более выездные проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период (ст. 89). (3).

Налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителем федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, о необ-

ходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения.

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

Тематические проверки проводятся по решению вышестоящих налоговых органов на основании оперативных материалов встречных проверок, проведенных налоговой полицией и другими правоохранительными органами. Объектами обследования тематической проверки являются отдельные вопросы финансово-хозяйственной деятельности предприятия, ведения бухгалтерского учета и исчисления налогов.

В первую очередь проверяются предприятия с большими оборотами или допускающие грубые нарушения в ведении бухгалтерского учета, а также все убыточные предприятия с целью выяснения причин убытков.

В последние годы Федеральная налоговая служба сделала акцент на необходимость активного побуждения налогоплательщиков, в деятельности которых выявлены налоговые риски, к добровольному уточнению налоговых обязательств без назначения выездных налоговых проверок. И это приносит ощутимые результаты - удается обеспечить стабильный рост поступлений и по результатам контрольно-аналитической работы. По результатам аналитической работы, проводимой налоговыми органами без назначения проверок, в бюджет дополнительно поступило в 2017 году 56,1 млрд. руб., что в 2 раза больше, чем в 2016 году. Таким образом, по результатам контрольной и аналитической работы дополнительно поступило в бюджет в 2017 году 279,2 млрд. руб., что на 16,2% больше, чем в 2016 году. (103).

В связи с чем ФНС России утверждена *Концепция системы планирования выездных налоговых проверок* (приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012)), предусматривающая новый подход к построению системы отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок. (31).

В Концепции отмечается: «Основной и наиболее эффективной формой налогового контроля являются выездные налоговые проверки. В результате проведения ВНП налоговыми органами должны одновременно решаться несколько задач, наиболее важные из которых:

- выявление и пресечение нарушений законодательства о налогах и сборах;

➢ предупреждение налоговых правонарушений». (31).

Согласно Концепции планирование выездных налоговых проверок – открытый процесс, построенный на отборе налогоплательщиков для проведения выездного контроля по общедоступным критериям риска совершения налогового правонарушения. Данный процесс носит открытый характер. Налогоплательщик, соответствующий таким критериям, с большой долей вероятности будет включен в план выездных налоговых проверок.

В целях обеспечения системного подхода к отбору объектов для проведения выездных налоговых проверок Концепция определяет алгоритм такого отбора. 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.

Концепция разработана в целях:

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. (31).

Построение единой, открытой и понятной для налогоплательщиков и налоговых органов системы планирования выездных налоговых проверок базируется на определенных принципах. К ним относятся:

✓ режим наибольшего благоприятствования для добросовестных налогоплательщиков;

✓ своевременность реагирования на признаки возможного совершения налоговых правонарушений;

✓ неотвратимость наказания налогоплательщиков в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах;

✓ обоснованность выбора объектов проверки. (31).

В соответствии с новым подходом к организации системы планирования изменен отбор объектов для проведения выездных налого-

вых проверок. 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.

Каждый налогоплательщик должен понимать, что от прозрачности его деятельности, полноты исчисления и уплаты налогов в бюджет зависит возможность невключения в план выездных налоговых проверок.

Таким образом, в соответствии с Концепцией планирование выездных налоговых проверок ведется на основе принципа двухсторонней ответственности налогоплательщиков и налоговых органов, при соблюдении которого первые стремятся к исполнению своих налоговых обязательств, а вторые - к обоснованному отбору налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

Обоснованный выбор объектов для проведения ВНП невозможен без всестороннего анализа всей информации, поступающей в налоговые органы из внутренних и внешних источников. К информации из внутренних источников относится информация о налогоплательщиках, полученная налоговыми органами самостоятельно в процессе выполнения ими функций, возложенных на налоговую службу.

К информации из внешних источников относится информация о налогоплательщиках, полученная налоговыми органами в соответствии с действующим законодательством или на основании соглашений по обмену информацией с контролирующими и правоохранительными органами, органами государственной власти и местного самоуправления, а также иная информация, в том числе общедоступная.

Проводимый с целью отбора налогоплательщиков для проведения ВНП 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 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. (31).

В случае выбора объекта для проведения ВНП налоговый орган определяет целесообразность проведения ВНП контрагентов и (или) аффилированных лиц проверяемого налогоплательщика.

В соответствии с основными целями и принципами Концепции выбор объектов для проведения ВНП построен на целенаправленном отборе, тщательном и постоянно проводимом всестороннем анализе всей имеющейся у налоговых органов информации о каждом объекте независимо от его формы собственности и сумм налоговых обязательств. При осуществлении планирования подлежат анализу все существенные аспекты как отдельной сделки, так и деятельности налогоплательщика в целом.

Приоритетными для включения в план ВНП являются те налогоплательщики, в отношении которых у налогового органа имеются сведения об их участии в схемах ухода от налогообложения или схемах минимизации налоговых обязательств, и (или) результаты проведенного анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика свидетельствуют о предполагаемых налоговых правонарушениях.

Концепция предусматривает проведение налогоплательщиком самостоятельной оценки рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности по приведенным ниже критериям. (31).

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).

Налоговая нагрузка в данном случае рассчитывается как соотношение суммы уплаченных налогов по данным отчетности налоговых органов и оборота (выручки) организаций по данным Федеральной службы государственной статистики (Росстата). Расчет налоговой нагрузки, начиная с 2006 года, по основным видам экономической деятельности приведен в приложении № 3 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@. На 2017 год показатели налоговой нагрузки были установлены следующие (табл. 10). (31).

Таблица 10

Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности в 2017 году

Вид экономической деятельности (согласно ОКВЭД-2)	2017 год	
	Налоговая нагрузка, %	Справочно: фискальная нагрузка по СВ, %
ВСЕГО	10,8	3,6
Сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство, рыбоводство - всего	4,3	5,5
растениеводство и животноводство, охота	3,5	5,4
рыболовство, рыбоводство	7,9	5,5
Добыча полезных ископаемых - всего	36,7	1,8
добыча топливно-энергетических полезных ископаемых - всего	45,4	1,0
добыча полезных ископаемых, кроме топливно-энергетических	18,8	4,1
Обрабатывающие производства - всего	8,2	2,2
производство пищевых продуктов, напитков, табачных изделий	28,2	2,4
производство текстильных изделий, одежды	8,1	4,2
Обеспечение электрической энергией, газом и паром; всего	6,8	2,4
производство, передача и распределение электроэнергии	8,1	2,2
Строительство	10,2	4,3
Торговля оптовая и розничная; ремонт автотранспортных средств и мотоциклов - всего	3,2	1,2
торговля розничная, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами	3,6	2,2
Деятельность гостиниц и предприятий общественного питания - всего	9,5	5,7
Транспортировка и хранение - всего	6,8	4,8

Источник: Концепция системы планирования выездных налоговых проверок. - http://www.garant.ru [Электронный ресурс]: Справочная правовая система «Гарант». (31)

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

(Осуществление организацией финансово-хозяйственной деятельности с убытком в течение 2-х и более календарных лет.)

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

(Доля вычетов по НДС от суммы начисленного с налоговой базы налога равна либо превышает 89% за период 12 месяцев.)

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

(По налогу на прибыль организаций. Несоответствие темпов роста расходов по сравнению с темпом роста доходов по данным налоговой отчетности с темпами роста расходов по сравнению с темпом роста доходов, отраженными в финансовой отчетности).

5. Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте РФ. (31).

Информацию о статистических показателях среднего уровня заработной платы по виду экономической деятельности в городе, районе или в целом по субъекту РФ можно получить из следующих источников:

1) Официальные Интернет-сайты территориальных органов ФСГС (Росстат).

2) Сборники экономико-статистических материалов, публикуемые территориальными органами ФСГС (Росстат) (статистический сборник, бюллетень и др.);

3) По запросу в территориальный орган ФСГС (Росстат) или налоговый орган в соответствующем субъекте РФ (инспекция, управление ФНС России по субъекту РФ);

4) Официальные Интернет-сайты управлений ФНС России по субъектам РФ после размещения на них соответствующих статистических показателей.

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

(В части специальных налоговых режимов принимается во внимание приближение (менее 5%) к предельному значению установленных НК РФ величин показателей, влияющих на исчисление

налога для налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы налогообложения (2 и более раза в течение календарного года).

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

(По НДФЛ. Доля профессиональных налоговых вычетов, предусмотренных статьей 221 НК РФ, заявленных в налоговых декларациях физических лиц, зарегистрированных в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в общей сумме их доходов превышает 83 процента).

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).

(Обстоятельства, свидетельствующие о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, указанные в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53).

9. Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности, и (или) непредставление налоговому органу запрашиваемых документов, и (или) наличие информации об их уничтожении, порче и т.п.

(Отсутствие без объективных причин пояснений налогоплательщика относительно выявленных в ходе КНП ошибок в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявленных несоответствий сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля).

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

(Два и более случая с момента государственной регистрации юридического лица, представления при проведении выездной налоговой проверки в регистрирующий орган Заявления о государственной регистрации изменений, вносимых в учредительные документы юридического лица в части внесения изменений в сведения об адресе

(месте нахождения) юридического лица, если указанные изменения влекут необходимость изменения места постановки на учет по месту нахождения данного налогоплательщика-организации).

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

Таблица 11

Рентабельность проданных товаров, продукции, работ, услуг и рентабельность активов организаций по видам экономической деятельности, в процентах

Вид экономической деятельности (согласно ОКВЭД-2)	2017 год	
	Рентабельность проданных товаров, продукции (работ, услуг), %	Рентабельность активов, %
Всего	7,5	5,3
сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство и рыбоводство	17,3	6,4
растениеводство и животноводство, охота	14,5	5,0
рыболовство и рыбоводство	49,9	22,7
добыча полезных ископаемых	25,9	11,0
добыча сырой нефти и природного газа	25,2	11,1
производство пищевых продуктов	8,4	7,0
производство напитков	12,4	5,9
производство одежды	13,3	12,7
производство, передача и распределение электроэнергии	11,7	4,8
строительство	7,2	1,8
торговля оптовая и розничная; ремонт автотранспортных средств и мотоциклов	4,6	4,8
деятельность гостиниц и предприятий общепита	7,0	3,3
транспортировка и хранение	9,7	4,7
деятельность финансовая и страховая	0,4	2,1
образование	5,0	3,0
деятельность в области здравоохранения и социальных услуг	10,4	6,3

Источник: Концепция системы планирования выездных налоговых проверок. - http://www.garant.ru [Электронный ресурс]: Справочная правовая система «Гарант». [24].

Расчет рентабельности продаж и активов, начиная с 2006 года, по основным видам экономической деятельности приведен в прило-

жении N 4 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@.

В части налога на прибыль организаций:

Отклонение (в сторону уменьшения) рентабельности по данным бухгалтерского учета налогоплательщика от среднеотраслевого показателя рентабельности по аналогичному виду деятельности по данным статистики на 10% и более.

12. Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском. (31).

ФНС России по результатам контрольной работы, с учетом досудебного урегулирования споров с налогоплательщиками и сложившейся арбитражной практики, определяет наиболее распространенные способы ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском, направленные на получение необоснованной налоговой выгоды.

Информация о способах ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском размещается на официальном сайте ФНС России www.nalog.ru в разделе "Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков".

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 РФ от 12.10.2006 № 53. (103).

Систематическое проведение самостоятельной оценки рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности позволит налогоплательщику своевременно оценить налоговые риски и уточнить свои налоговые обязательства.

При оценке налоговых рисков, которые могут быть связаны с характером взаимоотношений с некоторыми контрагентами, налогоплательщику рекомендуется исследовать следующие признаки:

– отсутствие личных контактов руководства (уполномоченных должностных лиц) компании-поставщика и руководства (уполномоченных должностных лиц) компании-покупателя при обсуждении условий поставок, а также при подписании договоров;

– отсутствие документального подтверждения полномочий руководителя компании-контрагента, копий документа, удостоверяющего его личность;

– отсутствие документального подтверждения полномочий представителя контрагента, копий документа, удостоверяющего его личность;

– отсутствие информации о фактическом местонахождении контрагента, а также о местонахождении складских и/или производственных и/или торговых площадей;

– отсутствие информации о способе получения сведений о контрагенте (нет рекламы в СМИ, нет рекомендаций партнеров или других лиц, нет сайта контрагента и т.п.). При этом негативность данного признака усугубляется наличием доступной информации (например, в СМИ, наружная реклама, Интернет-сайты и т.д.) о других участниках рынка (в том числе производителях) идентичных (аналогичных) товаров (работ, услуг), в том числе предлагающих свои товары (работы, услуги) по более низким ценам;

– отсутствие информации о гос. регистрации контрагента в ЕГРЮЛ (общий доступ, официальный сайт ФНС России www.nalog.ru). (31).

Наличие подобных признаков свидетельствует о высокой степени риска квалификации подобного контрагента налоговыми органами как проблемного (или "однодневки"), а сделки, совершенные с таким контрагентом, сомнительными.

Дополнительно повышают такие риски одновременное присутствие следующих обстоятельств:

– контрагент, имеющий вышеуказанные признаки, выступает в роли посредника;

– наличие в договорах условий, отличающихся от существующих правил (обычаев) делового оборота (например, длительные отсрочки платежа, поставка крупных партий товаров без предоплаты или гарантии оплаты, несопоставимые с последствиями нарушения сторонами договоров штрафными санкциями, расчеты через третьих лиц, расчеты векселями и т.п.);

– отсутствие очевидных свидетельств (например, копий документов, подтверждающих наличие у контрагента производственных мощностей, необходимых лицензий, квалифицированных кадров, имущества и т.п.) возможности реального выполнения контрагентом условий договора, а также наличие обоснованных сомнений в возможности реального выполнения контрагентом условий договора с

учетом времени, необходимого на доставку или производство товара, выполнение работ или оказание услуг;

– приобретение через посредников товаров, производство и заготовление которых традиционно производится физическими лицами, не являющимися предпринимателями (сельхозпродукция, вторичное сырье (включая металлолом), продукция промысла и т.п.);

– отсутствие реальных действий плательщика (или его контрагента) по взысканию задолженности. Рост задолженности плательщика (или его контрагента) на фоне продолжения поставки в адрес должника крупных партий товаров или существенных объемов работ (услуг);

– выпуск, покупка/продажа контрагентами векселей, ликвидность которых не очевидна или не исследована, а также выдача/получение займов без обеспечения. При этом негативность данного признака усугубляет отсутствие условий о процентах по долговым обязательствам любого вида, а также сроки погашения указанных долговых обязательств больше трех лет;

– существенная доля расходов по сделке с "проблемными" контрагентами в общей сумме затрат налогоплательщика, при этом отсутствие экономического обоснования целесообразности такой сделки при одновременном отсутствии положительного экономического эффекта от ее осуществления и т.п. (31).

Соответственно, чем больше вышеперечисленных признаков одновременно присутствуют во взаимоотношениях налогоплательщика с контрагентами, тем выше степень его налоговых рисков.

Налогоплательщикам, по самостоятельной оценке которых риски по настоящему пункту Критериев высоки и желающим снизить или полностью исключить указанные риски, рекомендуется:

- исключить сомнительные операции при расчете налоговых обязательств за соответствующий период;

- уведомить налоговые органы о мерах, предпринятых ими для снижения данных рисков (уточнении налоговых обязательств), для возможности своевременного учета откорректированных налоговых обязательств данных налогоплательщиков при отборе объектов для проведения выездных налоговых проверок.

Таким образом, Концепция определяет основные приоритеты, принципы и направления реализации единого подхода к планированию выездных налоговых проверок.

Предлагаемая система планирования позволит:

1) для налогоплательщиков - максимально уменьшить вероятность того, что выездная налоговая проверка в текущем году затронет законопослушного налогоплательщика, полностью исполнившего свои обязательства перед бюджетом;

2) для налоговых органов - выявить наиболее вероятные "зоны риска" (нарушения законодательства о налогах и сборах), своевременно отреагировать на возможное совершение налоговых правонарушений и определить необходимые мероприятия налогового контроля. (31).

Принципы, заложенные в Концепции, позволят реализовать:

✓ формирование единого подхода к планированию выездных налоговых проверок;

✓ стимулирование налогоплательщиков в части соблюдения законодательства о налогах и сборах;

✓ повышение налоговой грамотности и дисциплины налогоплательщиков. (31).

Выездные проверки проводятся непосредственно на предприятии и в присутствии его должностных лиц. Изъятие документов в ночное время суток и проверки вне предприятия запрещено законом. В то же время, налоговым органам предоставлено право изымать у предприятий документы, свидетельствующие о сокрытии (занижении) прибыли (дохода) или сокрытии иных объектов налогообложения, если имеются достаточные основания полагать, что они могут быть уничтожены, заменены, фальсифицированы и т.п.

Налоговое законодательство РФ предусматривает следующие случаи проведения внезапной (контрольной) выездной проверки органами налоговой инспекции:

1) последняя налоговая проверка выявила значительные нарушения налогоплательщиком своих обязанностей или имеются факты, позволяющие достоверно предполагать такие нарушения;

2) имеются факты, ставящие под сомнение происхождение средств налогоплательщика;

3) имеются факты документально неподтвержденного прироста имущества или иного объекта налогообложения;

4) имеются нарушения при распределении доходов и расходов по статьям баланса;

5) не представлена налоговая декларация или другие документы, необходимые для исчисления и (или) уплаты налога или сбора;

6) имеются факты, позволяющие достоверно предполагать возможность сокрытия объекта налогообложения или принятие налогоплательщиком иных мер, затрудняющих проведение налоговой проверки;

7) имеются основания полагать, что предшествующая плановая или контрольная налоговая проверка была осуществлена с нарушениями порядка ее проведения или ее заключение содержит недостоверные (искаженные) данные;

8) в некоторых других случаях. (31).

Перед проведением документальной проверки разрабатывается программа, содержащая перечень подлежащих проверке вопросов с указанием конкретного периода финансово-хозяйственной деятельности предприятия, за который проводится контроль. Программа утверждается начальником налоговой инспекции или его заместителем

Налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки. Но при необходимости или при наличии постановления прокуратуры или других следственных органов проверки проводятся и за более длительный период (он не может превышать 4 года – таков срок обязательного хранения бухгалтерских документов, определенный Налоговым кодексом РФ (ст. 23 п. 7)). [3].

Сроки проведения документальных проверок и состав контрольной группы определяются с учетом объема, периода, сложности и особенностей деятельности проверяемых объектов. Максимальный срок проведения выездной проверки определен в два месяца. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев. Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке. Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

К выездной проверке могут быть привлечены работники финансовых, правоохранительных, ревизионных служб, казначейства, банков, статистических, таможенных, страховых и других органов и контролирующих ведомств (включая одноименные органы внебюджетных фондов).

В программу проведения проверки в обязательном порядке включаются следующие вопросы:

— правильность отражения в бухгалтерском учете и отчетности прибыли (убытка) и выручки от реализации продукции (работ, услуг), основных фондов, иного имущества предприятия и доходов (расходов) от внереализационных операций;

— достоверность и правильность отражения данных учета о фактических затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг), ее себестоимости;

— правильность расчетов по налогам, определения объекта обложения и облагаемого оборота, правомерность предоставления льгот;

— полнота и своевременность внесения в бюджет причитающихся сумм налогов, в том числе, авансовых платежей;

— особенности исчисления и уплаты в бюджет налогов некоторыми отраслями национальной экономики (бюджетными и общественными организациями, предприятиями сферы обращения и малого бизнеса, акционерными, сельскохозяйственными, транспортными, иностранными предприятиями, банками и другими кредитными и страховыми организациями).

Выездная налоговая проверка может быть плановой и внезапной (контрольной). *Плановая* проверка проводится с письменным уведомлением налогоплательщика, направляемым районным или городским налоговым органом не позднее, чем за три дня до ее начала. *Внезапная* (контрольная) налоговая проверка проводится по решению начальника инспекции или его заместителя без предварительного письменного уведомления налогоплательщика при наличии соответствующего основания.

Выездная налоговая проверка проводится в рабочие дни и в рабочее время налогоплательщика. В первую очередь проверяется правильность определения финансовых результатов предприятия, исчисления налогооблагаемой прибыли, так как прибыль является источником уплаты многих видов налогов в бюджет.

Непосредственно выездная проверка проводится в следующей последовательности (в три этапа):

1. Сверка данных, отраженных в форме № 2 “Отчет о финансовых результатах и их использовании” с данными бухгалтерского учета по главной книге.

2. Сверка данных бухгалтерского учета по главной книге с данными журналов-ордеров.

3. Проверка правильности и законности операций в журналах-ордерах и других учетных регистрах на основании первичных документов.

Проверка первичных бухгалтерских документов и записей в регистрах производится сплошным или выборочным методом.

Сплошной проверке обычно подлежат наиболее ответственные и уязвимые операции (в основном кассовые и банковские операции), при этом проверяются все документы и записи по ним в регистрах бухгалтерского учета. Прочие операции подвергаются проверке этим методом в случаях, указанных в программе проведения документальной налоговой проверки.

Выборочный контроль может осуществляться в двух формах:

а) проверяются все документы в отдельные месяцы в пределах года или проверяемого периода;

б) либо проверяется часть документов в пределах каждого месяца или квартала. Выборочная проверка применяется чаще всего для ревизии неденежных документов, имеющих массовый характер.

По времени проведения налоговой проверки различают: 1) предварительный; 2) текущий и 3) последующий контроль.

Предварительный контроль осуществляется на стадии планирования налоговых поступлений, определения круга налогоплательщиков, в том числе самых крупных и основных (в Российской Федерации 10-15% плательщиков обеспечивают до 80% налоговых поступлений в бюджет), форм и методов их проверки. Нельзя требовать от плательщика уплаты в бюджет нереальной суммы налога. Здесь никакой текущий и последующий контроль не поможет. Он нужен на стадии планирования размера налога, в котором налоговые органы должны участвовать совместно с финансовым отделом (министерством финансов) и другими экономическими подразделениями министерств и ведомств, проверять реальность и полноту налогооблагаемой базы, контрольных цифр.

Текущий контроль является основным видом деятельности налоговых органов и заключается в проведении непосредственной камеральной и документальной проверок налогоплательщиков. Он проводится повседневно в течение отчетного периода или финансового года с целью исключения нарушений налоговой дисциплины и налоговых обязательств, уклонения от уплаты налогов. При этом осуществ-

ляется не только контрольная работа, но и анализ, посредством которого выявляется текущий уровень собираемости налогов, налоговые правонарушения, дается оценка действующему налоговому законодательству, исследуются вопросы переложения и планирования налогов, их влияние на налогоплательщиков и на экономическое развитие конкретного региона, другие аспекты налогообложения.

Последующий налоговый контроль проводится по окончании отчетного (налогового) периода и бюджетного года в целом, при котором проверяется количественное и качественное (по каждому плательщику и виду налога) выполнение плана по сбору налогов, выявляются причины отклонения и факторы, его вызвавшие; реализация всех имеющихся резервов повышения налогового потенциала, правильность и полнота составления налоговых расчетов и деклараций, отчетов и балансов, своевременность их представления в налоговые органы и другие вопросы. Последующий контроль и анализ служат основой для предварительного контроля, составления планов и программ дальнейшей деятельности налоговых органов на очередной финансовый год.

По объему финансово-хозяйственной деятельности, охватываемой проверкой, выделяют *полный и частичный* контроль, по характеру субъектов контроля - *внутренний и внешний* контроль. Внутренний налоговый контроль проводится службами предприятия (бухгалтерией, экономическим отделом, аудиторской службой), а внешний – налоговой инспекцией, таможенным органом (по таможенным платежам), независимой аудиторской службой (в основном по приглашению налогоплательщиков и поручению правоохранительных органов), следственными управлениями (в необходимых случаях и с привлечением специалистов-экспертов).

Достоверность финансово-хозяйственных операций устанавливается путем формальной и арифметической проверки документов. При *формальной* проверке устанавливаются: правильность заполнения всех реквизитов документов, наличие неоговоренных исправлений, подчисток, дописок в тексте и цифр, подлинность подписей должностных и материально-ответственных лиц.

При *арифметической* проверке определяется правильность подсчетов в документах: первичных учетных регистрах, отчетных формах и налоговых расчетах. В необходимых случаях достоверность первичных документов может быть установлена путем проведения встречных проверок (на месте происхождения этих документов).

Основными *приемами* выездной налоговой проверки могут быть:

- постоянный контакт налогового инспектора с финансово-хозяйственной деятельностью предприятия;
- встречная сверка первичных документов и операций;
- проверка хозяйственных процессов, бухгалтерских балансов, отчетов и расчетов, их взаимоувязка;
- сопоставление однородных фактов (например, при невозможности определения дохода (прибыли) данного предприятия за отчетный период для целей налогообложения берется доход (прибыль) предприятия с аналогичным видом деятельности);

проверка соблюдения норм списания ресурсов в затраты производства;

осмотр территорий и помещений налогоплательщика, а также документов и предметов.

опрос участников деятельности предприятия и получения в необходимых случаях письменных объяснений от них;

проведение экспертизы;

- метод рабочих гипотез.

В процессе проведения выездной проверки проверяющие на основе имеющихся документов, сведений на магнитных носителях, данных, полученных в ходе проверочных действий выполняют следующие действия:

- всесторонне анализируют информацию о финансово-хозяйственной деятельности плательщика;
- выявляют искажения и несоответствия в содержании исследуемых документов, факты нарушения порядка ведения бухгалтерского учета, составления отчетности и налоговых деклараций, анализируют влияние указанных нарушений на формирование налоговой базы;
- при необходимости организуют встречные проверки у лиц, связанных с деятельностью проверяемого налогоплательщика;
- формируют доказательную базу по фактам выявленных налоговых правонарушений;
- производят исчисления сумм неуплаченных налогоплательщиком налогов и пени;
- формируют предложения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налоговых правонарушений, а также об устранении выявленных нарушений.

К проверочным действиям налоговых органов относятся:

- проведение инвентаризации (п.13 ст. 89). Инвентаризация проводится с целью проверки достоверности данных, содержащихся в документах налогоплательщика, а также для выяснения иных обстоятельств, имеющих значение для выполнения задач налоговой проверки;

- проведение допроса (ст. 90). В необходимых случаях при проведении выездных налоговых проверок проводится допрос свидетеля, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля;

- вызов в качестве свидетеля (ст. 90). Налоговые органы вправе вызывать для дачи показаний любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля;

- проведение осмотра территории и помещений (ст. 91, 92). Налоговые органы вправе осматривать любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории;

- истребование документов (информации) (ст. 93, 93.1). Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого лица необходимые для проверки документы;

- выемка документов (ст. 94). Выемка документов и предметов производится для того, чтобы выявить и подтвердить достаточными доказательствами нарушения налогового законодательства;

- проведение экспертизы (ст. 95). В необходимых случаях при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен эксперт;

- получение экспертного заключения. Если эксперт при производстве экспертизы установит имеющие значение для дела обстоятельства, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение;

- привлечение специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля (ст. 96);

- участие переводчика (ст. 97). В необходимых случаях для участия в действиях по осуществлению налогового контроля на договорной основе может быть привлечен переводчик;

- участие понятых (ст. 98). (3).

Указанные процедуры называются мероприятиями налогового контроля. Мероприятиями налогового контроля являются предусмотренные НК РФ формы деятельности налоговых органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов законодательства о налогах и сборах (п. 1 ст. 82 НК РФ). Мероприятиями налогового контроля также являются формы деятельности налоговых органов, предусмотренные международными договорами Российской Федерации, содержащими положения, касающиеся налогообложения и сборов (ст. 7 НК РФ). (3).

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

В качестве дополнительных мероприятий налогового контроля может проводиться истребование документов в соответствии со ст. 93 и 93.1НК РФ, допрос свидетеля, проведение экспертизы. Дополнительные мероприятия налогового контроля проводятся в соответствии с п. 6 ст. 101 НК РФ. (3).

Цель проведения мероприятий налогового контроля соответствует цели проведения налогового контроля (целью проведения налоговых проверок является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов, плательщиком страховых взносов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах).

При производстве действий по осуществлению налогового контроля налоговые органы вправе применить технические средства для производства фото- и киносъемки, видеозаписи хода проведения мероприятий налогового контроля, копировально-множительную технику, иные технические средства. Факты применения технических средств отражаются в соответствующих протоколах, составленных при производстве действий по осуществлению налогового контроля, к ним приобщаются материалы, полученные в результате применения технических средств (фотографические снимки и негативы, киноленты, видеозаписи и другие материалы).

Следующим этапом проведения выездной проверки является составление *акта проверки*. Он составляется в срок не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной проверке работниками налоговых инспекций.

В акте налоговой проверки указываются:

- дата акта налоговой проверки. Под указанной датой понимается дата подписания акта лицами, проводившими эту проверку;
- полное и сокращенное наименования либо фамилия, имя, отчество проверяемого лица (участников КГН);
- фамилии, имена, отчества лиц, проводивших проверку, их должности с указанием наименования налогового органа, который они представляют;
- дата и номер решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении ВНП (для ВНП);
- дата представления в налоговый орган налоговой декларации (расчета) и иных документов (для КНП);
- перечень документов, представленных проверяемым лицом в ходе налоговой проверки;
- период, за который проведена проверка;
- наименование налога, в отношении которого проводилась налоговая проверка;
- даты начала и окончания налоговой проверки;
- адрес места нахождения организации (участников КГН) или места жительства физического лица;
- сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки;
- документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых;
- выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ в случае, если НК РФ предусмотрена ответственность за данные нарушения законодательства о налогах и сборах. (3).

К акту налоговой проверки прилагаются документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки. При этом документы, полученные от лица, в отношении которого проводилась проверка, к акту проверки не прилагаются. Документы, содержащие не подлежащие разглашению налоговым органом сведения, составляющие банковскую, нало-

говую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, а также персональные данные физических лиц, прилагаются в виде заверенных налоговым органом выписок.

Акт подписывается всеми участниками налоговой проверки – должностными лицами налоговых органов, привлеченными ими экспертами, руководителем и главным бухгалтером проверяемого предприятия. В случае отказа последних от подписи из-за несогласия с фактами, изложенными в акте, они обязаны приложить объяснение или документы, подтверждающие возражения, или же проверяющий должен сделать в акте надпись следующего содержания: “Должностные лица предприятия от подписи отказались без объяснения и обоснования причин отказа”. Однако не мотивированный в письменном виде отказ от подписания акта не влияет на дальнейшее его утверждение и принятие решения.

Акт налоговой проверки в течение пяти дней с даты этого акта должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем), если иное не предусмотрено настоящим пунктом. (3).

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

При проведении налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков акт налоговой проверки в течение 10 дней с даты этого акта вручается ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков в порядке, установленном настоящим пунктом.

Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в течение одного месяца со дня получения акта налоговой проверки вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его от-

дельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

Письменные возражения по акту налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков представляются ответственным участником этой группы в течение 30 дней со дня получения указанного акта. При этом ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений. (3).

Последним, завершающим этапом проведения налоговой проверки является принятие решения по акту проверки и контроль за его исполнением. После ознакомления с актом проверки и со всеми прилагающимися к нему документами начальник (заместитель) налоговой инспекции принимает решение о привлечении или отказе в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения. Решение должно быть принято в течение 10-ти дней с момента истечения двухнедельного срока со дня получения акта проверки налогоплательщиком.

Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, вправе участвовать в процессе рассмотрения материалов указанной проверки лично и (или) через своего представителя. В случае подачи лицом, в отношении которого проводилась налоговая проверка, заявления об ознакомлении с материалами дела налоговый орган обязан ознакомить такое лицо (его представителя) с материалами налоговой проверки и материалами дополнительных мероприятий налогового контроля не позднее двух дней до дня рассмотрения материалов налоговой проверки. (3).

В случае неявки должностных лиц проверенного предприятия в налоговый орган для рассмотрения материалов проверки, рассмотрение и принятие решения производится в их отсутствии. О принятом решении налогоплательщик извещается в письменном виде в течение 5 дней: ему направляется копия решения налогового органа и платежное требование об уплате недоимки по налогу и пени.

В процессе проведения налоговой проверки можно выделить определенные стадии:

- сам процесс проведения от начала до оформления результатов;

- обжалование результатов налоговой проверки во внесудебном порядке;

- пересмотр результатов налоговой проверки по вновь открывшимся обстоятельствам во внесудебном порядке.

6.5. Налоговый контроль в форме налогового мониторинга

Федеральным законом от 04.11.2014 N 348-ФЗ с 1 января 2015 г. введен налоговый контроль в форме налогового мониторинга. [3].

Налоговый мониторинг – это форма налогового контроля, предметом которого являются правильность исчисления (удержания), полнота и своевременность уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов, обязанность по уплате (перечислению) которых в соответствии с НК РФ возложена на налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента) - организацию. (3).

Предметом налогового мониторинга в отношении участника консолидированной группы налогоплательщиков также является правильность определения полученных им доходов и осуществленных расходов для целей исчисления и уплаты налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков (п.1 ст. 105.26 НК РФ).

Налоговый мониторинг – это способ расширенного информационного взаимодействия, при котором организация предоставляет налоговому органу доступ в режиме реального времени к данным бухгалтерского и налогового учета, а взамен получает право в случае наличия сомнений запросить у налогового органа мотивированное мнение по вопросу налоговых последствий совершаемых сделок. (3).

Режим налогового мониторинга существенно ускоряет решение спорных ситуаций о применении налогового законодательства и позволяет налогоплательщику избежать в будущем доначислений сумм налогов, пеней и штрафов, а также снижает бремя налогового контроля. Налоговые органы не смогут проводить налоговые проверки за период проведения налогового мониторинга кроме случаев, указанных в пункте 1.1 ст. 88 и пункте 5.1 ст. 89 НК РФ. Налоговый мониторинг проводится налоговым органом на основании решения о проведении налогового мониторинга.

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

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

При определении совокупной суммы налогов, указанных в настоящем подпункте, учитываются налоги, обязанность по уплате которых возложена на организацию как на налогоплательщика и налогового агента.

Для организации, являющейся участником консолидированной группы налогоплательщиков (в том числе ответственным участником указанной группы), в совокупную сумму налогов, указанных в настоящем пункте, включается сумма налога на прибыль организаций, определяемая на основе полученных ею доходов и осуществленных ею расходов, учитываемых при формировании консолидированной налоговой базы;

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

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

С заявлением о проведении налогового мониторинга представляются:

- ✓ регламент информационного взаимодействия;
- ✓ информация об организациях, о физических лицах, которые прямо и (или) косвенно участвуют в организации, представляющей заявление о проведении налогового мониторинга, и при этом доля такого участия составляет более 25 процентов;

✓ учетная политика для целей налогообложения организации, действующая в календарном году, в котором представлено заявление о проведении налогового мониторинга;

✓ внутренние документы, регламентирующие систему внутреннего контроля организации.

Периодом, за который проводится налоговый мониторинг, является календарный год. Срок проведения налогового мониторинга начинается с 1 января года указанного периода и оканчивается 1 октября года, следующего за указанным периодом (п.5 ст. 105.26 НК РФ). (3).

В период проведения налогового мониторинга налоговый орган не вправе проводить ВНП и КНП за исключением следующих случаев (п.1.1 ст. 88 и п. 5.1 ст. 89 НК РФ):

- представление налоговой декларации (расчета) за налоговый (отчетный) период, за который проводится налоговый мониторинг позднее 1 июля года, следующего за периодом, за который проводится налоговый мониторинг;
- представление налоговой декларации по НДС и акцизам, в которой заявлена сумма НДС и акциза к возмещению;
- представление уточненной налоговой декларации (расчета), в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджетную систему РФ, или увеличена сумма полученного убытка по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом);
- проведение выездной налоговой проверки вышестоящим налоговым органом – в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего налоговый мониторинг;
- досрочное прекращение налогового мониторинга;
- невыполнение налогоплательщиком мотивированного мнения налогового органа. (3).

Мотивированное мнение налогового органа отражает позицию налогового органа по вопросам правильности исчисления (удержания), полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов. Мотивированное мнение подписывается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и направляется организации при проведении налогового мониторинга. Налоговый орган составляет мотивированное мнение по собственной инициативе или по запросу организации.

Мотивированное мнение по инициативе налогового органа составляется в случае, если при проведении налогового мониторинга

налоговым органом установлен факт, свидетельствующий о неправильном исчислении (удержании), неполной или несвоевременной уплате (перечислении) организацией налогов, сборов, страховых взносов. Мотивированное мнение направляется организации в течение пяти дней со дня его составления.

Указанное мотивированное мнение может быть составлено не позднее чем за три месяца до окончания срока проведения налогового мониторинга. О согласии с мотивированным мнением организация уведомляет налоговый орган, которым составлено это мотивированное мнение, в течение одного месяца со дня его получения с приложением документов, подтверждающих выполнение указанного мотивированного мнения (при их наличии).

Организация уведомляет налоговый орган, которым составлено мотивированное мнение в отношении планируемых сделок (операций) или совокупности взаимосвязанных сделок (операций), о начале совершения таких сделок (операций) не позднее месяца со дня начала их совершения. К уведомлению прилагаются документы (при их наличии), подтверждающие выполнение указанного мотивированного мнения. (3).

Мотивированное мнение является обязательным для исполнения налоговыми органами и организацией в ходе проведения налогового мониторинга, за исключением случаев, если указанное мотивированное мнение основано на неполной или недостоверной информации, представленной организацией, или существенные условия исполнения сделки (операции) или совокупности взаимосвязанных сделок (операций), а также совершения иного факта хозяйственной жизни не соответствуют информации, представленной организацией, либо если на момент исполнения сделки (операции) или совокупности взаимосвязанных сделок (операций), совершения иного факта хозяйственной жизни нормы законодательства и нормативно-правовых актов, на основании которых составлено мотивированное мнение, утратили силу (изменены).

Организация выполняет мотивированное мнение путем учета изложенной в нем позиции налогового органа в налоговом учете, налоговых декларациях (расчетах) (уточненных налоговых декларациях (расчетах) или иным способом. В случае несогласия с мотивированным мнением организация в течение одного месяца со дня его получения представляет разногласия в налоговый орган, которым составлено это мотивированное мнение.

Налоговый орган, получивший указанные разногласия, обязан в течение трех дней со дня их получения направить эти разногласия со всеми имеющимися у него материалами для инициирования проведения взаимосогласительной процедуры в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов. (3).

Налоговый орган в срок не позднее 1 декабря года, следующего за периодом, за который проводился налоговый мониторинг, уведомляет организацию о наличии (об отсутствии) невыполненных мотивированных мнений, направленных организации в ходе проведения налогового мониторинга.

Контрольным (налоговым) органам предоставлены определенные полномочия по применению мер, направленных на пресечение нарушений налогового законодательства (см. раздел VI Налогового кодекса РФ). (3).

В приложении 2 «Основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на 2021 и 2022 годов» о развитии системы налогового мониторинга отмечается следующее: «С 1 января 2016 года реализуется новая форма налогового контроля – налоговый мониторинг, введение которого обусловлено тем, что в условиях цифровой экономики внедрение информационных технологий становится одним из факторов, обеспечивающих высокую скорость принятия управленческих решений, что в свою очередь требует мгновенного получения и анализа информации из всех возможных источников. Документооборот активно переходит в виртуальную сферу. Обмен документами (информацией) в электронной форме также способствует дальнейшей трансформации как модели ведения бизнеса и бизнес-процессов организаций, так и традиционной концепции налогового контроля.

Основной стратегией в развитии налогового мониторинга является определение путей и способов цифровизации налогового контроля на основе применения риск-ориентированного подхода, направленного на проверку высокорисковых операций налогоплательщика, с учетом отраслевой специфики с последующей интеграцией функции государственного налогового контроля в корпоративные информационные системы налогоплательщиков, что позволит обеспечить добровольное, правильное и своевременное исчисление и уплату налогов, повышение эффективности налогового контроля и снижение административных издержек налогоплательщиков.

За три года организации успели оценить преимущества прозрачного и оперативного взаимодействия с налоговыми органами. В результате, количество участников налогового мониторинга выросло в 6 раз: с 7 организаций в 2016 году до 44 организаций в 2019 году, которые обеспечивают 12,25% налоговых поступлений в федеральный бюджет.

Каждый участник налогового мониторинга использует оптимальную для него схему расширенного информационного взаимодействия с налоговым органом. В настоящий момент 11 участников налогового мониторинга организовали удаленный доступ к системе компании и 16 участников создали аналитическую витрину данных, т.е. некое единое окно, через которое происходит визуализация данных для налогового органа. Оставшиеся 17 организаций осуществляют обмен информацией с налоговым органом по телекоммуникационным каналам связи через операторов электронного документооборота.

Доступ к данным в режиме реального времени позволяет налоговому органу системно отслеживать операции, осуществляемые организацией, быстро и с высокой точностью оценивать корректность сформированных показателей налоговой декларации и в значительной степени быть уверенным в отсутствии у налогоплательщика неучтенных событий и операций, а также обеспечивает сверку данных бухгалтерского и налогового учета, проверку документов-оснований для отражения каждой операции в учете, непрерывность и хронологическую последовательность всех транзакций в режиме реального времени.

Такой доступ позволяет налоговому органу отказаться от истребования документов и сосредоточить ресурсы на проверке рисковых областей, т.е. применить риск-ориентированный подход до транзакционного уровня и проверять только те операции, которые содержат элементы риска.

Налоговый мониторинг позволяет оперативно согласовывать подходы по налогообложению, осуществлять консультирование по совершенным и планируемым сделкам посредством представления мотивированного мнения налогового органа, сократить трудозатраты организаций на сопровождение налоговых проверок, представление уточненных налоговых деклараций, пояснений и истребуемых документов». (47).

Подводя итог можно отметить, что в соответствии с общей контрольной моделью, описанной в данной главе, при осуществлении налогового контроля необходимо исходить из степени важности его проведения, а также вероятности риска, и его необходимо проводить как можно раньше. Это является основной причиной того, почему налоговый контроль приобрел сегодня иную направленность, чем раньше. Меньше ресурсов используется сегодня для контроля в отношении физических лиц. Вместо этого объектами контроля становятся сегодня предприятия. Это выражается, в частности, в большем внимании к проверкам крупных предприятий.

Путем планового контроля наиболее крупных предприятий и работодателей будет осуществляться ревизия основной части общего налогового сбора. Крупные предприятия играют центральную роль в экономике и тем самым оказывают влияние на отношение к уплате налогов со стороны мелких и средних предприятий. С помощью налогового контроля удается также получить общую картину функционирования налоговой системы.

Таким образом, налоговый контроль является одним из основных элементов рыночной экономики. Он выступает главным инструментом воздействия государства на развитие хозяйства, определения приоритетов экономического и социального развития. В связи с этим необходимо, чтобы налоговый контроль России был адаптирован к новым общественным отношениям, соответствовал мировому опыту.

Для организации налогового контроля любого государства весьма важное значение имеет наличие необходимой законодательной базы, регламентирующей деятельность органов уполномоченных органов, содержащей круг полномочий контролирующей и контролируемой сторон и, в конечном счете, обеспечивающей эффективную реализацию мероприятий налогового контроля.

6.6. Автоматизированная информационная система «Налог - 3» и её значение в налоговом администрировании

Исследовав вопросы деятельности ФНС России и её территориальных органов, нельзя не затронуть вопросы автоматизации налоговой службы. С 2014г. все налоговые инспекции перешли на автоматизированную систему АИС «Налог – 3», до которой на территории РФ функционировали АИС «Налог» и АИС «Налог – 2». Основным от-

личием этих систем был местный уровень, т.е. совершенно параллельно функционировали АИС «Налог» для каждой ИФНС раздельно, АИС «Налог – 2 Москва» и АИС «Налог – 2 Санкт–Петербург». С момента всеобщей компьютеризации, с 2000-х годов, налоговые инспекции работали по программе электронной обработки данных (СЭОД). СЭОД обладает мощным потенциалом для автоматизации всех основных функций налогового администрирования местного уровня, но есть ряд причин, по которым был необходим переход на принципиально новую систему АИС "Налог-3".

Первая и основная причина – местный уровень. СЭОД работал на местном уровне одной конкретной ИФНС. Несмотря на то, что, начиная с 2003 г., постоянно шел процесс укрупнения и сокращения числа ИФНС, их количество в России на данный момент составляет более 900 единиц.

В каждой ИФНС эксплуатировались свои БД СЭОД, в которые ежедневно поступала информация о налогоплательщиках и от налогоплательщиков конкретного города или района на протяжении многих лет. Информация также должна была храниться в течение большого периода времени. Данные по структурным подразделениям и об их производственной деятельности, различная информация о недвижимости налогоплательщиков находится в различных БД ЭОД. Исполнители и заказчики чаще всего относятся к разным ИФНС. Данные о перерегистрации, налоговом контроле, сверках, истребуемых документах в рамках контрольной работы должны постоянно передаваться из одной налоговой инспекции в другую и обратно. Все это создавало неудобства в работе налоговых органов и в тоже время давало пищу и возможности для различных мошеннических схем и возможности для уклонения от уплаты налогов.

За прошедшие годы были написаны многочисленные регламенты, разработаны и внедрены программные комплексы как для подъема данных на уровень УФНС, так и на федеральный уровень (ФЦОД). Шел постоянный электронный обмен данными ФНС с другими федеральными органами исполнительной власти (УФК, Росреестр, ФТС России и т. п.). И все эти данные также сначала должны быть внесены в различные БД СЭОД. Получение сводных отчетов, запрашиваемых федеральными органами, реализовалось по сложной многодневной трехзвенной цепочке: ФНС – УФНС – ИФНС с отвлечением сотен сотрудников от основной работы – сбора налогов.

Все это послужило очевидным доводом в пользу создания единой централизованной системы хранения и обработки информации. *Вторая причина* – сложность применения СЭОД работниками налоговых органов. Серьезная претензия пользователей, предъявляемая с самого начала внедрения СЭОД – это сложность ее использования конечными работниками – сотрудниками основных функциональных отделов ИФНС. В работе с СЭОД центральное место занимает программа "Навигатор", с помощью которой формируются запросы для поиска требуемых данных в БД. "Навигатор" является универсальным инструментом в СЭОД, позволяет выполнять разнообразные (в том числе и очень сложные) запросы, осуществлять аналитические выборки, но его освоение и применение является затруднительным для пользователей, имеющих, как правило, экономическое или юридическое образование.

Ведение региональных и местных справочников в СЭОД, необходимость самостоятельного планирования и назначения ролей и прав доступа пользователей из различных отделов и с разных рабочих мест к определенным функциям и режимам, постоянный мониторинг протоколов информационного обмена – это также достаточно сложные задачи, которые необходимо решать на уровне УФНС или ИФНС квалифицированными кадрами. Следует также отметить "пассивность" СЭОД по отношению к инспектору, которая проявляется в том, что инициатором всех операций налогового администрирования в системе является пользователь или администратор СЭОД. Пользователь может начать, например, процесс сверки, но не довести его до конца и никто кроме налогоплательщика (но уже с обоснованными претензиями) ему об этом не напомнит. Итак, вторая ключевая задача, которая решается в системе АИС "Налог-3" – существенное упрощение и повышение уровня контроля за работой пользователей в системе при выполнении ими функций налогового администрирования.

Третья причина – сложность эксплуатации СЭОД. За годы работы на местах ее работы сконцентрировалось большое количество высокотехнологичного оборудования и специального программного обеспечения – серверы, операционные системы и системы управления базами данных, телекоммуникационное и сетевое оборудование, средства безопасности и защиты информации и т.п. Эксплуатация этого оборудования приводит к необходимости содержания штата дефицитных высоко квалифицированных ИТ – специалистов, что с

годами становится делать все сложнее и дороже в целом для ФНС России.

АИС "Налог-3" – единая информационная система ФНС России, обеспечивающая автоматизацию деятельности ФНС России по всем выполняемым функциям, определяемым Положением о ФНС России, в том числе прием, обработку, предоставление данных и анализ информации, формирование информационных ресурсов налоговых органов, статистических данных, сведений, необходимых для обеспечения поддержки принятия управленческих решений в сфере полномочий ФНС России и предоставления информации внешним потребителям. АИС "Налог-3", в частности, направлена на решение задач:

- обеспечение открытости налоговых органов для налогоплательщика, путем упрощения процедур его взаимодействия с ФНС России и перевода их в электронный вид;
- создание единого информационного массива и подключение налоговых органов к новым внешним источникам информации;
- совершенствование процедур информационного взаимодействия с органами государственной власти и местного самоуправления;
- обеспечение контроля над налоговой деятельностью налогоплательщика путем создания единого и достоверного ресурса, содержащего всю информацию по конкретному налогоплательщику, в том числе сведения, позволяющие своевременно выявлять признаки ухода от уплаты налогов;
- переход от количественного к качественному анализу налогов, налоговой базы, в том числе в рамках совершенствования контрольной работы.

Приказом ФНС России от 1 июля 2019 г. № ММВ-7-12/333@ «О вводе в промышленную эксплуатацию программного обеспечения, реализующего автоматизацию технологических процессов ФНС России в составе подсистем и компонент АИС "Налог-3"» введена в промышленную эксплуатацию программное обеспечение, реализующее автоматизацию технологических процессов ведомства в составе централизованных подсистем и компонентов АИС "Налог-3". (36).

В Приказе говорится, что в целях обеспечения выполнения функций налогового администрирования, возложенных на ФНС в соответствии с постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 в централизованных компонентах АИС "Налог-3", с учетом работ, выполненных в рамках государственных контрактов по развитию АИС "Налог-3" и результатов проектов "Внедрение в промышленную

эксплуатацию технологических процессов функционального блока № 3 АИС "Налог-3" первого и второго этапов, утвержденных распоряжениями ФНС России от 06.11.2018 № 291@ и от 18.12.2018 № 347@, в соответствии с Положением об организации выполнения работ по развитию (модернизации) и оказания услуг по сопровождению АИС "Налог-3", утвержденным приказом ФНС России от 14.03.2016 № ММВ-7-6/135@, ввести в промышленную эксплуатацию программное обеспечение, реализующее автоматизацию технологических процессов ФНС России в составе централизованных подсистем и компонентов АИС "Налог-3" (далее - программное обеспечение).

На Управление модернизации налоговых органов ФНС России возложено обеспечение координации работ по вводу в промышленную эксплуатацию программного обеспечения АИС "Налог-3", реализующего автоматизацию технологических процессов ФНС России, а на Управление информационных технологий - организация и сопровождение программного обеспечения в ходе промышленной эксплуатации.

Руководителям УФНС России по субъектам РФ, начальникам межрегиональных инспекций ФНС России, генеральному директору ФКУ "Налог-Сервис" ФНС России Р.В. Филимошину приказано обеспечить выполнение функций налогового администрирования в ходе промышленной эксплуатации АИС "Налог-3" в соответствии с:

- ✓ документами (регламентами и инструкциями на рабочие места), размещаемыми на Интранет-портале ФНС России;
- ✓ эксплуатационной документацией, размещаемой в Фонде алгоритмов и программ ФНС России и на сайтах технической поддержки ФКУ "Налог-Сервис" ФНС России и АО "ГНИВЦ". (36).

В приложении к приказу ФНС России от 1 июля 2019 г. № ММВ-7-12/333@ дается перечень технологических процессов АИС "Налог-3" в составе компонентов АИС "Налог-3".

Следует также отметить, что структурные подразделения центрального аппарата ФНС России и территориальные налоговые органы активно используют программно-аналитический комплекс «Аналитика», который содержит различные инструменты для решения задач мониторинга и анализа показателей по всем направлениям деятельности Федеральной налоговой службы, а также планирования и прогнозирования налоговых поступлений.

ПАК «Аналитика» представляет собой архитектуру, состоящую из нескольких интегрированных блоков: Федеральный анализ, Регио-

нальный анализ, Анализ и планирование поступлений по видам налогов, Моделирование и прогнозирование налоговых поступлений и налоговой базы, Налоговый паспорт и другие. Это программный инструмент автоматизации экспертно-аналитической деятельности специалистов ФНС России, предназначенный для создания и сопровождения реляционных и многомерных объектов аналитических баз данных; извлечения, преобразования и анализа данных; формирования отчетов с использованием средств деловой графики и картографического представления данных; создания моделей бизнес-процессов и осуществления на их основе аналитических и вариантных планово-прогнозных расчетов. (103).

Система обеспечивает информационную и инструментальную поддержку формирования аналитических таблиц мониторинга и анализа налоговых поступлений, а также социально-экономической статистики. Кроме того, она позволяет провести комплексный региональный анализ налоговых поступлений с учетом показателей социально-экономического развития регионов, анализ данных информационных ресурсов для планирования поступлений администрируемых доходов по видам налогов в разрезе субъектов РФ, управлений ФНС России и межрегиональных инспекций ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам.

Вместе с тем в данном комплексе реализована возможность формирования многофакторных динамических моделей налоговой базы и налоговых поступлений, выполнения многовариантных расчетов комплекса взаимосвязанных моделей, сценарного прогнозирования налоговой базы и налоговых поступлений, визуализации полученных результатов в табличном, графическом и картографическом видах.

Для проведения комплексной оценки налогового потенциала региона разработан его Налоговый паспорт, в котором дается оценка существующей налоговой базы субъекта. Налоговый паспорт представляет собой информационную базу значительного объема данных налоговой и статистической отчетности и позволяет осуществлять сравнительный анализ изменения статистических и налоговых показателей в разных временных разрезах и построение статистических трендов, оценивать налоговый потенциал и налоговую нагрузку как по отдельным видам налогов, так и по отдельным видам экономической деятельности. Налоговый паспорт является системным инструментом комплексного анализа налоговых поступлений региона

и в первую очередь предназначен для использования государственными органами власти всех уровней. Он позволяет адекватно оценивать ситуацию в бюджетно-налоговой сфере федеральных округов и субъектов РФ, принимать соответствующие управленческие решения, а также используется в рамках стратегического планирования. Налоговый паспорт может быть интересен и налогоплательщикам с точки зрения оценки финансового и инвестиционного потенциала регионов в целях принятия бизнес-решений и прогнозирования инвестиций.

На основе ПАК «Аналитика» можно проводить комплексный региональный анализ налоговых поступлений с учетом влияния показателей социально-экономического развития регионов и т.д.

Развитие новых информационных технологий, в частности применение веб-сервисов, интерактивных сервисов, позволили создать систему межведомственного электронного взаимодействия — СМЭВ, используя которую налоговая служба России как участник программы «Электронное правительство», сама предоставляет информацию о широком спектре предоставляемых налогоплательщикам услуг в электронном виде.

Система межведомственного электронного взаимодействия (*СМЭВ)* — это федеральная государственная информационная система, включающая в себя информационные базы данных, содержащие сведения об используемых органами и организациями программных и технических средствах, обеспечивающих возможность доступа через систему взаимодействия к их информационным системам и электронным сервисам, а также сведения об истории движения в системе взаимодействия электронных сообщений при предоставлении услуг и исполнении государственных и муниципальных функций в электронной форме. (76, с.519).

Обмен данных через СМЭВ осуществляется в двух направлениях:

1) при запросе федеральной услуги территориальный налоговый орган получает сведения от регионального, либо органа местного самоуправления;

2) при запросе региональной или муниципальной услуги, региональные и муниципальные органы обращаются за соответствующими сведениями в федеральный орган.

Среди поставщиков внешней информации, получаемой налоговыми органами через СМЭВ, следует выделить Росреестр, Федераль-

ное казначейство, МВД России, Федеральную миграционную службу, различные лицензирующие органы и иные ведомства. Кроме того, внешняя информация через СМЭВ поступает от других информационных систем, например, Федеральной информационной адресной системы (ФИАС) и информационные системы федеральных органов исполнительной власти (ФОИВ). Эти системы, в свою очередь, имеют свои источники формирования информации, например, в ФИАС поступает информация:

- от федеральных органов исполнительной власти, которые ведут информационные ресурсы: Общероссийский классификатор территорий муниципальных образований (ОКТМО), Единый государственный реестр автомобильных дорог (ЕГРАД) и другие;
- органов местного самоуправления, которые владеют информацией о присвоенных наименованиях территориям, улицам, площадям, нумерации домов и т.д.;
- органов власти субъектов РФ, располагающем информацией о присвоенных наименований адресным элементам на основании законов субъектов РФ;
- систематизированная в ФИАС информация доступна пользователям не только по средствам веб-сервисов через СМЭВ, но и непосредственно через портал ФИАС fms.nalog.ru. (71, с.72).

Таким образом, большое значение для эффективного функционирования информационного мониторинга на уровне ФНС России имеет не только информационное обеспечение, но и техническое, организационное, методическое учетно-аналитическое и др.

Сегодня мировой тренд — это консолидация и интеграция информационных ресурсов и создание единых сверхбольших хранилищ данных. По этому пути сегодня идет весь мир: как крупные корпорации, так и государственные органы.

Осознавая, что сегодня от эффективности использования глобальных массивов данных в конечном счете зависит и эффективность налогового администрирования, начиная с 2010 года ФНС России успешно реализовала проект комплексной модернизации налоговых органов АИС «Налог-3», основанный на принципах централизованной архитектуры с максимальной автоматизацией и оптимизацией бизнес-процессов с использованием современных технологий сбора, обработки и анализа информации. Это позволило создать систему налогового администрирования, адекватную современным формам и структуре бизнеса, существенно повысить качество налогового

контроля и государственных услуг, оказываемых гражданам. Реализация нового подхода Службы к централизации информационных ресурсов на основе ЦОД с применением облачных технологий существенно повысит качество работы с информационными ресурсами и снизит затраты на эксплуатацию системы за счет консолидации информационных ресурсов в единой точке и применения унифицированных технологий и единых процессов управления эксплуатацией. Задача расширения состава анализируемой информации будет решена, когда в любой момент времени в аналитических целях будет доступна полная и актуальная информация из любого региона России. Все это позволит подключить интеллектуальный анализ уже на конечном этапе, когда автоматически будут определены реперные точки и проблемные места.

В заключение следует отметить, что использование информационно-аналитических систем как инструментов эффективного управления способствует более четкому и планомерному достижению поставленных стратегических целей, своевременному выявлению проблемных направлений и принятию оперативных мер корректирующего воздействия для улучшения эффективности работы ФНС России.

ГЛАВА 7. РАБОТА НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ ПО ПРИНУДИТЕЛЬНОМУ ВЗЫСКАНИЮ НАЛОГОВОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

7.1. Процедура принудительного взыскания задолженности по налогам, пени и налоговым санкциям

Когда говорят о долгах налогоплательщиков перед бюджетом, используются 2 понятия – «недоимка» и «задолженность». *Недоимка* – это задолженность плательщиков перед бюджетной системой только по суммам начисленных, но неуплаченных налогов, сборов и страховых взносов. *Задолженность* включает в себя просроченные долги не только по налогам, но и пени за просрочку налоговых платежей и по санкциям за нарушение налогового законодательства.

Задолженность налогоплательщиков перед бюджетной системой формируется под воздействием следующих основных факторов:

- несвоевременная уплата налогов в связи с техническими, непреднамеренными ошибками налогоплательщика;
- неуплата налогов вследствие преднамеренных действий налогоплательщика;
- задержка исполнения платежных поручений налогоплательщика банками;
- не четкая работа банков, территориальных органов Федерального казначейства, местных финансовых органов и налоговых органов в процессе взаимодействия друг с другом.

Принудительное взыскание задолженности по налогам и пени осуществляется тогда, когда эта задолженность возникла в силу 1-го или 2-го фактора.

Для работы по взысканию задолженности в налоговых органах созданы *отделы урегулирования задолженности.* Работа с задолженностью начинается с ее выявления. Для этого периодически, не реже 1 раза за 2 недели, сотрудники отдела формируют список должников. В ходе анализа списка выделяют суммы, которые уже находятся в «работе», суммы невозможные ко взысканию, а также суммы, достоверность которых вызывает сомнения.

В результате анализа выделяются суммы, по которым еще не начата процедура взыскания. По таким плательщикам налоговый инспектор, прежде всего, изучает возможность погашения задолженности по одним налогам за счет имеющихся переплат по другим нало-

гам. Если такая возможность имеется, то налоговый инспектор готовит решение и передает его в отделение Федерального казначейства по району (городу) на исполнение.

Если задолженность нельзя покрыть за счет переплаты, то начинается процесс ее взыскания. Сначала принимается решение о направлении требования, затем, готовится и направляется плательщику требование об уплате налога. Если оно не исполняется в установленный срок, то принимается решение о взыскании налога за счет средств плательщика. Затем выставляется инкассовые поручения на один из расчетных счетов недоимщика, а операции по остальным счетам приостанавливаются. Далее ИФНС отслеживает исполнение инкассовых поручений и динамику задолженности недоимщика.

Требованием об уплате налога признается извещение налогоплательщика о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога. (3).

Требование об уплате налога направляется налогоплательщику независимо от привлечения его к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Требование об уплате налога направляется налогоплательщику при наличии у него недоимки. При наличии недоимки по налогу на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков требование об уплате налога направляется ответственному участнику этой группы.

Требование об уплате налога должно содержать сведения о сумме задолженности по налогу, размере пеней, начисленных на момент направления требования, сроке исполнения требования, а также мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком. Требование об уплате налога, направляемое физическому лицу, должно содержать также сведения о сроке уплаты налога, установленном законодательством о налогах и сборах.

Во всех случаях требование должно содержать подробные данные об основаниях взимания налога, а также ссылку на положения законодательства о налогах и сборах, которые устанавливают обязанность налогоплательщика уплатить налог.

В случае, если размер недоимки, выявленный в результате налоговой проверки, позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, в направляемом требовании должно содержаться предупреж-

дение об обязанности налогового органа в случае неуплаты сумм недоимки, пеней и штрафов в полном объеме в установленный срок направить материалы в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Требование об уплате налога должно быть исполнено в течение 8 дней с даты получения указанного требования, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом требовании. (3).

Требование об уплате налога может быть передано руководителю организации (ее законному или уполномоченному представителю) или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку, направлено по почте заказным письмом, передано в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика. В случае направления указанного требования по почте заказным письмом оно считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

Правила, предусмотренные статьей 69 НК РФ, применяются также в отношении требований об уплате сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов, предусмотренных главой 9 Кодекса, и распространяются на требования, направляемые плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов и налоговым агентам. (3).

В соответствии с п. 1 статьи 70 НК РФ требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику (ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков) не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки. В случае, если сумма недоимки и задолженности по пеням и штрафам, относящейся к этой недоимке, составляет менее 500 рублей, требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику не позднее одного года со дня выявления недоимки.

Требование об уплате налога по результатам налоговой проверки должно быть направлено налогоплательщику (ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков) в течение 20 дней с даты вступления в силу соответствующего решения.

Правила, установленные статьей 70, применяются также в отношении сроков направления требований об уплате сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов, предусмотренных главой 9 НК РФ. Кроме того, эти правила применяются в отношении сроков

направления требования о перечислении налога, направляемого налоговому агенту. (3).

В случае, если обязанность налогоплательщика, налогового агента, плательщика сбора или плательщика страховых взносов по уплате налога, сбора или страховых взносов изменилась после направления требования об уплате налога, сбора, страховых взносов, пеней или штрафа, налоговый орган обязан направить указанным лицам уточненное требование. (ст. 71 НК РФ).

Суммы наложенных на плательщика налоговых санкций в требованиях не отражаются. Для взыскания налоговых санкций, не уплаченных должником добровольно, налоговая инспекция обращается с иском в суд. При этом к исковому заявлению прилагается решение о привлечении плательщика к ответственности за нарушение налогового законодательства, документы, подтверждающие факт получения плательщиком решения (или его отправки) и другие необходимые документы.

В соответствии со статьей 46 НК РФ случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства (драгоценные металлы) на счетах налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя в банках и его электронные денежные средства, за исключением средств на специальных избирательных счетах, специальных счетах фондов референдума.

Взыскание налога производится по решению налогового органа (решение о взыскании) путем направления на бумажном носителе или в электронной форме в банк, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя, поручения налогового органа на списание и перечисление в бюджетную систему Российской Федерации необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя.

Порядок направления в банк поручения налогового органа на списание и перечисление в бюджетную систему Российской Федерации денежных средств со счетов налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя, а также поручения налогового органа на перевод электронных денежных средств налогоплательщика (налогового агента) - организации или

индивидуального предпринимателя в электронной форме устанавливается Центральным банком РФ по согласованию с ФНС России.

Решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее 2 месяцев после истечения указанного срока. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы налога. Заявление может быть подано в суд в течение 6 месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Решение о взыскании доводится до сведения налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя в течение 6 дней после вынесения указанного решения. (3).

В случае невозможности вручения решения о взыскании налогоплательщику (налоговому агенту) под расписку или передачи иным способом, свидетельствующим о дате его получения, решение о взыскании направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении 6 дней со дня направления заказного письма.

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах и электронных денежных средств налогоплательщика (налогового агента) - организации либо при отсутствии информации о счетах (реквизитах корпоративных электронных средств платежа, используемых для переводов электронных денежных средств) взыскание суммы налога, не превышающей 5 миллионов рублей, производится в порядке, установленном бюджетным законодательством РФ, за счет денежных средств, отраженных на лицевых счетах указанного налогоплательщика (налогового агента) - организации.

Для взыскания налога в данном случае налоговый орган направляет решение о взыскании на бумажном носителе или в электронной форме в отделение Федерального казначейства по месту открытия лицевого счета налогоплательщика (налогового агента).

При неисполнении налогоплательщиком (налоговым агентом) - организацией решения налогового органа о взыскании в течение 3 месяцев со дня его поступления в отделение Федерального казначейства данный орган информирует об этом налоговый орган, который

направил ему решение о взыскании, в течение 10 дней по истечении указанного срока на бумажном носителе или в электронной форме.

Форма, формат и порядок направления уведомления о неисполнении решения о взыскании за счет денежных средств, отраженных на лицевых счетах налогоплательщика (налогового агента) органами, осуществляющими открытие и ведение лицевых счетов в соответствии с бюджетным законодательством РФ, налоговым органам утверждаются Федеральным казначейством по согласованию с ФНС России.

Поручение налогового органа на перечисление сумм налога в бюджетную систему РФ направляется в банк, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя, и подлежит безусловному исполнению банком в очередности, установленной гражданским законодательством РФ.

Действие поручения налогового органа на списание и перечисление денежных средств со счетов налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя, а также поручения налогового органа на перевод электронных денежных средств налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя в бюджетную систему РФ приостанавливается:

- по решению налогового органа о приостановлении действия соответствующего поручения при принятии налоговым органом решения в соответствии с п. 6 ст. 64 НК РФ;
- при поступлении от судебного пристава-исполнителя постановления о наложении ареста на денежные средства (электронные денежные средства) налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя, находящиеся в банках;
- по решению вышестоящего налогового органа в случаях, предусмотренных НК РФ.

Действие поручения налогового органа на списание и перечисление денежных средств со счетов налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя, а также поручения налогового органа на перевод электронных денежных средств налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя в бюджетную систему РФ возобновляется по решению налогового органа об отмене приостановления действия соответствующего поручения.

Налоговые органы принимают решение об отзыве не исполненных (полностью или частично) поручений на списание и перечисление денежных средств со счетов налогоплательщиков (налоговых агентов) - организаций или индивидуальных предпринимателей или поручений на перевод электронных денежных средств налогоплательщиков (налоговых агентов) - организаций или индивидуальных предпринимателей в бюджетную систему РФ в случаях:

- изменения срока уплаты налога и сбора, а также пени и штрафа в соответствии с главой 9 НК РФ;
- исполнения обязанности по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов, предусмотренных настоящим Кодексом процентов, в том числе в связи с произведенным зачетом в счет погашения недоимки и задолженности по пеням и штрафам в соответствии со ст. 78 НК РФ;
- списания недоимки, задолженности по пеням и штрафам, процентов, предусмотренных главой 9 НК РФ, а также статьей 176.1, признанных безнадежными к взысканию в соответствии со ст. 69 Кодекса;
- уменьшения сумм налога, сбора, пени по уточненной налоговой декларации, представленной в соответствии со ст. 81 НК РФ;
- поступления в налоговый орган от банка информации об остатках денежных средств на других счетах (остатках электронных денежных средств) налогоплательщика. (3).

Поручение налогового органа на перечисление налога должно содержать указание на те счета налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя, с которых должно быть произведено перечисление налога, и на сумму, подлежащую перечислению.

Взыскание налога может производиться с рублевых расчетных (текущих) счетов, при недостаточности или отсутствии средств на рублевых счетах - с валютных счетов, а при недостаточности или отсутствии средств на валютных счетах - со счетов в драгоценных металлах налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

Взыскание налога с валютных счетов налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя производится в сумме, эквивалентной сумме платежа в рублях по курсу Центрального банка РФ, установленному на дату продажи валюты. При взыскании налога с валютных счетов руководитель (за-

меститель руководителя) налогового органа наряду с поручением налогового органа на перечисление налога направляет поручение банку на продажу не позднее следующего дня иностранной валюты налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя и перечисление в этот же срок денежных средств от продажи иностранной валюты в сумме подлежащего взысканию налога на расчетный (текущий) счет налогоплательщика (налогового агента). Расходы, связанные с продажей иностранной валюты, осуществляются за счет налогоплательщика (налогового агента). (3).

Взыскание налога со счетов в драгоценных металлах налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя производится исходя из стоимости драгоценных металлов, эквивалентной сумме платежа в рублях. При этом стоимость драгоценных металлов определяется исходя из учетной цены на драгоценные металлы, установленной Центральным банком РФ на дату продажи драгоценных металлов. При взыскании налога со счетов в драгоценных металлах руководитель (заместитель руководителя) налогового органа наряду с поручением налогового органа на перечисление налога направляет банку поручение на продажу не позднее следующего дня драгоценных металлов налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя в размере, необходимом для исполнения поручения на перечисление налога, и перечисление в этот же срок денежных средств от продажи драгоценных металлов на расчетный (текущий) счет налогоплательщика (налогового агента). Расходы, связанные с продажей драгоценных металлов, осуществляются за счет налогоплательщика (налогового агента).

Не производится взыскание налога с депозитного счета (вклада в драгоценных металлах) налогоплательщика (налогового агента), если не истек срок действия депозитного договора (договора банковского вклада в драгоценных металлах).

При наличии депозитного договора налоговый орган вправе дать банку поручение на перечисление по истечении срока действия депозитного договора денежных средств с депозитного счета на расчетный (текущий) счет налогоплательщика (налогового агента), если к этому времени не будет исполнено направленное в этот банк поручение налогового органа на перечисление налога.

При наличии договора банковского вклада в драгоценных металлах налоговый орган вправе дать банку поручение на продажу

драгоценных металлов в размере, необходимом для исполнения поручения на перечисление налога, по истечении срока действия указанного договора и перечисление денежных средств от продажи драгоценных металлов в сумме подлежащего взысканию налога на расчетный (текущий) счет налогоплательщика (налогового агента), если к этому времени не будет исполнено направленное в этот банк поручение налогового органа на перечисление налога.

Поручение налогового органа на перечисление налога исполняется банком не позднее 1-го операционного дня, следующего за днем получения им указанного поручения, если взыскание налога производится с рублевых счетов, не позднее 2-х операционных дней, если взыскание налога производится с валютных счетов, если это не нарушает порядок очередности платежей, установленный гражданским законодательством РФ, и не позднее 2-х операционных дней, если взыскание налога производится со счетов в драгоценных металлах.

При недостаточности или отсутствии денежных средств (драгоценных металлов) на счетах налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя в день получения банком поручения налогового органа на перечисление налога такое поручение исполняется по мере поступления денежных средств (драгоценных металлов) на эти счета не позднее одного операционного дня, следующего за днем каждого такого поступления на рублевые счета, не позднее двух операционных дней, следующих за днем каждого такого поступления на валютные счета, если это не нарушает порядок очередности платежей, установленный гражданским законодательством РФ, и не позднее двух операционных дней, следующих за днем каждого такого поступления на счета в драгоценных металлах.

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя налоговый орган вправе взыскать налог за счет электронных денежных средств.

Взыскание налога за счет электронных денежных средств налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя производится путем направления в банк, в котором находятся электронные денежные средства, поручения налогового органа на перевод электронных денежных средств на счет налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя в банке.

Поручение налогового органа на перевод электронных денежных средств должно содержать указание реквизитов корпоративного электронного средства платежа налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя, с использованием которого должен быть осуществлен перевод электронных денежных средств, указание подлежащей переводу суммы, а также реквизитов счета налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя.

Взыскание налога может производиться за счет остатков электронных денежных средств в рублях, а при их недостаточности за счет остатков электронных денежных средств в иностранной валюте. При взыскании налога за счет остатков электронных денежных средств в иностранной валюте и указании в поручении налогового органа на перевод электронных денежных средств валютного счета налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя банк осуществляет перевод электронных денежных средств на этот счет. (3).

При взыскании налога за счет остатков электронных денежных средств в иностранной валюте и указании в поручении налогового органа на перевод электронных денежных средств рублевого счета налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя руководитель (заместитель руководителя) налогового органа одновременно с поручением налогового органа на перевод электронных денежных средств направляет поручение банку на продажу не позднее следующего дня иностранной валюты налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя. Расходы, связанные с продажей иностранной валюты, осуществляются за счет налогоплательщика (налогового агента). Банк осуществляет перевод электронных денежных средств на рублевый счет налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя в сумме, эквивалентной сумме платежа в рублях по курсу Центрального банка РФ, установленному на дату перевода электронных денежных средств.

При недостаточности или отсутствии электронных денежных средств налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя в день получения банком поручения налогового органа на перевод электронных денежных средств такое поручение исполняется по мере получения электронных денежных средств.

Поручение налогового органа на перевод электронных денежных средств исполняется банком не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения им указанного поручения, если взыскание налога производится за счет остатков электронных денежных средств в рублях, и не позднее двух операционных дней, если взыскание налога производится за счет остатков электронных денежных средств в иностранной валюте.

При недостаточности или отсутствии денежных средств (драгоценных металлов) на счетах налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя либо его электронных денежных средств или при отсутствии информации о счетах налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя либо информации о реквизитах его корпоративного электронного средства платежа, используемого для переводов электронных денежных средств, налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя в соответствии со ст. 47 НК РФ.

В отношении налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества одного или нескольких участников этой группы при недостаточности или отсутствии денежных средств (драгоценных металлов) на счетах в банках всех участников указанной консолидированной группы налогоплательщиков или их электронных денежных средств либо при отсутствии информации о счетах этих лиц или информации о реквизитах их корпоративных электронных средств платежа, используемых для переводов электронных денежных средств.

Обращение взыскания на имущество участников договора инвестиционного товарищества в соответствии со ст. 47 Кодекса допускается только в случае отсутствия или недостаточности денежных средств (драгоценных металлов) на счетах, остатков электронных денежных средств в банках инвестиционного товарищества, управляющих товарищей и товарищей. (3).

При взыскании налога налоговым органом может быть применено в порядке и на условиях, которые установлены ст. 76 НК РФ, приостановление операций по счетам налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя в банках либо приостановление переводов электронных денежных средств.

Со дня отзыва у кредитной организации лицензии на осуществление банковских операций взыскание налога за счет денежных средств (драгоценных металлов) на счетах в такой кредитной организации производится с учетом положений Федерального закона "О банках и банковской деятельности" и Федерального закона от 26 октября 2002 года № 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)".

Положения статьи 46 НК РФ применяются также при взыскании пеней за несвоевременную уплату налога, страховых взносов, при взыскании сбора, страховых взносов и штрафов в случаях, предусмотренных Кодексом.

В статье 46 НК РФ отражены особенности взыскания налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков, соответствующих пеней и штрафов за счет денежных средств (драгоценных металлов) на счетах в банках участников этой группы. Например, при уплате налога, в том числе частично, одним из участников консолидированной группы налогоплательщиков процедура взыскания в уплаченной части прекращается.

Взыскание недоимок по налогам, пени и налоговых санкций за нарушение налогового законодательства с физических лиц производится в порядке, установленном ст. 48 НК РФ. Обращение в суд по данным вопросам производится не позднее 6 месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога, сбора, СВ, пеней и штрафов. (3).

7.2. Взыскание налога или сбора за счет имущества налогоплательщика

Согласно ст. 47 НК РФ при недостаточности средств на счетах недоимщика для погашения задолженности по налогам, налоговый орган вправе взыскать налог за счет имущества, в том числе за счет наличных денежных средств налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, и с учетом сумм, в отношении которых произведено взыскание в соответствии со. 46 НК РФ (см. предыдущий вопрос).

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя производится по решению руководителя (заместителя руководителя)

налогового органа путем направления на бумажном носителе или в электронной форме в течение трех дней с момента вынесения такого решения соответствующего постановления судебному приставу-исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом "Об исполнительном производстве", с учетом особенностей, предусмотренных статьей 47 НК РФ. (3).

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

Постановление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика – организации должно содержать:

- ФИО должностного лица и наименование налогового органа, выдавшего указанное постановление;
- дату принятия и номер решения руководителя налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика или налогового агента;
- наименование и адрес налогоплательщика, на чье имущество обращается взыскание;
- резолютивную часть решения руководителя налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика;
- дату выдачи указанного постановления.

Постановление о взыскании налога подписывается руководителем (заместителем) налогового органа, заверяется гербовой печатью и направляется судебному приставу-исполнителю сопроводительным письмом, в котором указываются:

- ФИО лиц, ответственных за финансово-хозяйственную деятельность организации;
- адрес организации и ее структурных подразделений;
- расшифровка задолженности организации, указанной в постановлении налогового органа в разрезе налогов и бюджетов с указанием реквизитов счетов по учету доходов бюджетов всех уровней. (3).

В письме налогового органа также сообщается о том, что налоговым органом предприняты меры по взысканию налога, сбора, СВ и пеней в соответствии со статьями 45 и 46 НК РФ. К письму прилагаются также письма банков, в которые были направлены инкассовые поручения на бесспорное взыскание задолженности с предприятия-недоимщика, об отсутствии средств на этих счетах.

При необходимости налоговый орган вместе с постановлением направляет судебному приставу-исполнителю заявление о наложении ареста на имущество должника одновременно с возбуждением исполнительного производства.

Судебный пристав-исполнитель в трехдневный срок со дня поступления постановления налогового органа выносит постановление о возбуждении исполнительного производства. Копии такого постановления не позднее следующего дня после его вынесения направляются в налоговый орган и должнику.

Исполнительные действия должны быть совершены и исполнены судебным приставом-исполнителем в двухмесячный срок со дня поступления к нему постановления налогового органа.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика-организации производится последовательно в отношении:

1) наличных денежных средств, денежных средств и драгоценных металлов в банках, на которые не было обращено взыскание в соответствии со ст. 46 НК РФ;

2) имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров), в частности ценных бумаг, валютных ценностей, непроизводственных помещений, легкового автотранспорта, предметов дизайна служебных помещений;

3) готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих и (или) не предназначенных для непосредственного участия в производстве;

4) сырья и материалов, предназначенных для непосредственного участия в производстве, а также станков, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств;

5) 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 такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;

6) другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования индивидуальным предпринимателем или членами его семьи, определяемого в соответствии с законодательством РФ. (3).

Копии актов описи и ареста имущества должника в 3-х-дневный срок с момента наложения ареста направляется в налоговый орган, вынесший постановление.

В случае полного взыскания суммы задолженности перед бюджетом с организации-должника судебный пристав-исполнитель выносит постановление об окончании исполнительного производства.

В данном случае обязанность по уплате налога считается исполненной с момента реализации имущества налогоплательщика-организации и погашения задолженности перед бюджетом за счет вырученных сумм.

Положения, предусмотренные статьей 47 НК РФ, применяются также при взыскании сбора (страховых взносов) за счет имущества плательщика сбора (плательщика страховых взносов) - организации или индивидуального предпринимателя, при взыскании пеней за несвоевременную уплату налога, страховых взносов, а также штрафов в случаях, предусмотренных НК РФ.

Положения статьи 47 НК РФ применяются при взыскании налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков, соответствующих пеней и штрафов за счет имущества участников этой группы с учетом ряда особенностей, предусмотренных пунктом 11 указанной статьи.

В статье 48 НК РФ отражены особенности взыскания налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов за счет имущества налогоплательщика (плательщика сборов) - физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем.

В случае неисполнения налогоплательщиком - физическим лицом, не являющимся индивидуальным предпринимателем, в установленный срок обязанности по уплате налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов налоговый орган (таможенный орган), направивший требование об уплате налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов, вправе обратиться в суд с заявлением о взыскании задолженности за счет имущества, в том числе денежных средств на счетах в банке, электронных денежных средств, переводы которых осуществляются с использованием персонифицированных электронных средств платежа, драгоценных металлов на счетах (во вкладах) в бан-

ке, и наличных денежных средств, этого физического лица в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов, с учетом особенностей, установленных настоящей статьей. (3).

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

Указанное заявление о взыскании подается налоговым органом (таможенным органом) в суд, если общая сумма налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов, подлежащая взысканию с физического лица, превышает 3 000 рублей (исключение из этого правила смотрите ниже).

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

Заявление о взыскании подается в суд общей юрисдикции налоговым органом (таможенным органом) в течение шести месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов с учетом указанных ниже особенностей. (3).

Если в течение трех лет со дня истечения срока исполнения самого раннего требования об уплате налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов, учитываемого налоговым органом (таможенным органом) при расчете общей суммы налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов, подлежащей взысканию с физического лица, такая сумма налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов превысила 3 000 рублей, налоговый орган (таможенный орган) обращается в суд с заявлением о взыскании в течение шести месяцев со дня, когда указанная сумма превысила 3 000 рублей. А если сумма не превысила 3 000 рублей, налоговый орган (таможенный орган) обращается в суд с заявлением о взыскании в течение шести месяцев со дня истечения указанного трехлетнего срока.

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

Рассмотрение дел о взыскании налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов за счет имущества физического лица производится в

соответствии с законодательством об административном судопроизводстве.

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

К заявлению о взыскании может прилагаться ходатайство налогового органа (таможенного органа) о наложении ареста на имущество ответчика в порядке обеспечения требования.

Взыскание налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов за счет имущества физического лица на основании вступившего в законную силу судебного акта производится в соответствии с Федеральным законом "Об исполнительном производстве" с учетом особенностей, предусмотренных статьей 48 НК РФ.

Взыскание налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов за счет имущества физического лица производится последовательно в отношении:

1) денежных средств на счетах в банке и электронных денежных средств, переводы которых осуществляются с использованием персонифицированных электронных средств платежа, драгоценных металлов на счетах (во вкладах) в банке;

2) наличных денежных средств;

3) 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) другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи, определяемого в соответствии с законодательством РФ. (3).

В случае взыскания налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов за счет имущества физического лица, не являющегося денежными средствами, обязанность по уплате задолженности считается исполненной с момента реализации такого имущества и погашения задолженности за счет вырученных сумм. Со дня наложения ареста на указанное имущество и до дня перечисления вырученных сумм в

бюджетную систему Российской Федерации пени за несвоевременное перечисление налогов, сборов, страховых взносов не начисляются.

7.3. Приостановление операций по счетам в банках, а также переводов электронных денежных средств организаций и индивидуальных предпринимателей

Многие согласятся, что блокировка счета (или в соответствии со ст. 76 НК РФ «*Приостановление операций по счетам в банках, а также переводов электронных денежных средств организаций и индивидуальных предпринимателей*») – событие, которое может нанести гораздо больший вред бизнесу даже по сравнению с выездной налоговой проверкой или доначислением налогов и штрафных санкций. (3).

Приостановление операций по счету означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету. Приостановление операций по счету не распространяется на платежи, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством РФ предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов, а также на операции по списанию денежных средств в счет уплаты налогов (авансовых платежей), сборов, страховых взносов, соответствующих пеней и штрафов и по их перечислению в бюджетную систему РФ.

Приостановление переводов электронных денежных средств означает прекращение банком всех операций, влекущих уменьшение остатка электронных денежных средств.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке и переводов его электронных денежных средств принимается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, направившим требование об уплате налога, пеней или штрафа в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией этого требования.

Решение направляется налоговым органом банку с одновременным уведомлением налогоплательщика. Приостановление операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке действует с момента получения банком решения налогового органа и до ее отмены и подлежит безусловному исполнению банком. Банк не несет ответственности за убытки, понесенные налогоплательщиком-

организацией в результате приостановления его операций в банке и переводов его электронных денежных средств по решению налогового органа. Ответственность банка за неисполнение решения ИФНС определена ст. 134 НК РФ (штраф составляет 20% от перечисленной суммы). При этом банк не имеет права открывать таким организациям новые счета. (3).

В результате приостановки парализуется деятельность организации: нельзя исполнить свои обязательства по контрактам, увеличивается риск не заключить выгодную сделку в связи с отсутствием денежных средств на счетах и др. Именно поэтому данная мера весьма популярна у налоговых органов. Эффект усиливается тем обстоятельством, что приостановка операций по счетам может случиться весьма неожиданно.

Налоговым законодательством предусмотрены следующие основания для блокировки счета:

- ✓ не сдана налоговая декларация (подп. 1 п. 3 ст. 76 НК РФ);
- ✓ не исполнена обязанность по обеспечению получения от налогового органа документов в электронной форме (подп. 1.1 п. 3 ст. 76 НК РФ);
- ✓ налоговому органу не передана квитанция о приеме требования о представлении документов, требования о представлении пояснений и (или) уведомления о вызове в налоговый орган (подп. 2 п. 3 ст. 76 НК РФ);
- ✓ не уплачен налог (п.2 ст. 46 НК РФ);
- ✓ в целях обеспечения исполнения решения налогового органа по результатам проверки (ст. 76 НК РФ).

Таким образом, блокировка счета – мера, которая может быть применена даже за незначительные нарушения. Однако если это случилось, налогоплательщик вправе оспорить такую процедуру. Разберем подробнее каждый из перечисленных случаев.

Налоговая декларация.

Налоговый орган может приостановить операции по счетам, если налогоплательщик не сдал налоговую декларацию в течение 10 рабочих дней по истечении установленного срока. Чтобы отменить приостановку, налогоплательщик должен исправить нарушение, а именно подать декларацию. Налоговый орган обязан отменить свое решение уже на следующий день (подп. 1 п. 3.1 ст. 76 НК РФ).

Вместе с тем на практике счета блокируют даже в тех случаях, когда у налогоплательщика не было обязанности представлять соответствующую декларацию. Такая блокировка является незаконной.

Неправомерным также является приостановление операций по счетам в банке, если пропущен срок представления декларации в результате необоснованного отказа налогового органа принять декларацию по причине неверного ее заполнения.

Соответственно, в этих случаях у налогоплательщика есть все основания оспорить решение налогового органа о блокировке счета, направив в вышестоящий налоговый орган жалобу на действия нижестоящего налогового органа с одновременным заявлением об отмене такого решения.

Уплата налога.

При неуплате или неполной уплате налога в установленный срок эта обязанность исполняется принудительно путем взыскания денежных средств на счетах в банках (п.1 ст. 46 НК РФ).

Взыскание налоговой задолженности при этом производится на основании соответствующего решения налогового органа путем направления в банк инкассовых поручений на списание задолженности (п.2 ст. 46 НК РФ). Чтобы снять блокировку счета по данному основанию, достаточно представить в налоговый орган документ, подтверждающий уплату налога, например, платежное поручение.

Вместе с тем приостановление операций по счету в данном случае является многоступенчатой процедурой, при которой налоговый орган часто допускает процессуальные нарушения. Обязательно анализируйте и выявляйте эти нарушения, потому что они могут помочь вам отменить такое решение. Например, если взыскание произошло без предварительного направления требования по уплате налога.

Получение от налогового органа документов в электронной форме или передача квитанции о приеме требований.

Решение о блокировке счета в данных случаях инспекция примет в течение 10 дней со дня установления факта неисполнения организацией указанных обязанностей.

Чтобы провести "разморозку" счета, налогоплательщик должен:

- подключиться к электронному документообороту с инспекцией;
- передать в инспекцию квитанцию о приеме требования или уведомления;

- представить документы (пояснения), истребованные инспекцией, либо направить в инспекцию своего представителя, если требовалась его явка.

Исполнение решения налогового органа по результатам проверки.

Для приостановления операций по счету налоговый орган выносит соответствующее решение и направляет его в банки, где у налогоплательщика открыты расчетные счета.

Банк обязан исполнить его в безусловном порядке и приостановить операции по счетам налогоплательщика с момента получения такого решения (п. 7 ст. 76 НК РФ).

Разблокировать "замороженные" счета банк сможет только после того, как указанное решение будет отменено самим налоговым органом (п. 7 ст. 76 НК РФ). Приостановить действие такого решения в досудебном порядке нельзя.

Принимать обеспечительные меры во исполнение решения по проверке в виде блокировки счетов налоговый орган вправе, только когда у него есть достаточные основания полагать, что иначе исполнение решения может быть затруднено или невозможно. На практике таким основанием могут послужить наличие задолженности перед бюджетом, наличие убытка у организации, недостаточно высокая налоговая дисциплина в прошлом.

Также следует отметить, что решение о приостановлении операций по счетам в банке в порядке принятия обеспечительных мер может быть принято только после наложения запрета на отчуждение имущества. Кроме того, стоимость такого имущества по данным бухгалтерского учета должна быть недостаточна для погашения недоимки и штрафных санкций по налогам.

Соответственно, операции по расчетному счету могут быть приостановлены исключительно в пределах указанной суммы недоимки. Поэтому если у налогоплательщика на нескольких счетах имеются средства в достаточном для погашения налоговой задолженности размере, он вправе подать в налоговый орган заявление об отмене приостановления операций по счетам, указав те, на которых имеется достаточное количество средств (п. 9 ст. 76 НК РФ). К такому заявлению лучше приложить банковские выписки о наличии на счетах денежных средств. Это поможет сэкономить время на самостоятельную сверку инспектором полученной от налогоплательщика информации.

В этом случае отмена решения о блокировке должна последовать в течение двух дней.

Перечень случаев, являющихся основанием для блокировки счета, закрыт, однако на практике с блокировкой счета могут столкнуться налогоплательщики, к которым вышеперечисленные ситуации не имеют никакого отношения. Просто налоговый орган решил применить наиболее, с его точки зрения, эффективный метод воздействия. Такое часто случается, например, если:

- не сдана бухгалтерская отчетность;
- не сдана статистическая отчетность;
- не представлен авансовый расчет;
- не представлены запрашиваемые в ходе проверок документы.

Однако следует помнить, что такие действия являются неправомерными и могут быть также оспорены.

Под счетом понимаются расчетные (текущие) и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета, включая счета в банках, открытые на основании договора банковского счета в драгоценных металлах (ст. 11 НК РФ). Следовательно, депозитные, ссудные и аккредитивные счета не являются счетами, которые налоговый орган вправе заблокировать. Поэтому если налогоплательщик понимает, что с большой долей вероятности грядет блокировка, то перевод денежных средств на депозитный счет их сохранит.

В то же время рассчитывать на открытие нового расчетного счета при уже заблокированном не следует: банк не вправе открывать новые счета налогоплательщику при наличии решения о приостановлении операций по счетам (п. 12 ст. 76 НК РФ).

Если счет налогоплательщика был заблокирован, а рабочие переговоры с налоговым органом не дали результата, необходимо обратиться в суд. Судебные тяжбы – процедура не быстрая, но на время судебного разбирательства можно подать в суд ходатайство о приостановлении действия решения о блокировке счета (ч. 3 ст. 199 Арбитражного процессуального кодекса).

Если суд поддержит его, в период судебного разбирательства можно будет пользоваться счетом. Поэтому крайне важно обосновать и доказать такое ходатайство. Например, можно сослаться на то, что такая мера приведет к значительным финансовым потерям вплоть до банкротства предприятия (например, в связи с невозможностью исполнить свои договорные обязательства по ключевым проектам). Более того, если суд усмотрит нарушения, допущенные налоговым ор-

ганом в части срока отмены решения о приостановлении операций по счетам или срока направления в банк решения об отмене приостановления операций, налогоплательщику будут начислены проценты за каждый календарный день нарушения срока. (3).

Приостановление операций по счетам налогоплательщика – организации отменяется решением налогового органа не позднее одного операционного дня банка после представления документов, подтверждающих выполнение налогоплательщиком решения о взыскании налога.

7.4. Банкротство недоимщика и списание безнадежной задолженности

Если в ходе осуществления процедур взыскания задолженности по налогам, пени установлено, что ни денежных средств, ни имущества налогоплательщика недостаточно для погашения этой задолженности, может быть начата процедура банкротства недоимщика. Действия налоговых органов по банкротству плательщиков, имеющих задолженность перед бюджетом, регулируется Федеральным законом от 8 января 1998г. «О несостоятельности (банкротстве)».

В соответствии с этим законом, несостоятельность (банкротство) – это признанная арбитражным судом или объявленная должником неспособность должника в полном объеме удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам или исполнить обязанность по уплате обязательных платежей. Должник – это гражданин, в том числе и индивидуальный предприниматель или юридическое лицо, неспособные удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам или исполнить обязанность по уплате обязательных платежей в течение срока, установленного законом о банкротстве.

Гражданин считается должником в данном смысле, если соответствующие обязательства не исполнены им в течение 3-х месяцев с момента наступления даты их исполнения и если сумма его обязательств превышает стоимость принадлежащего ему имущества. Юридическое лицо считается должником, если соответствующие обязательства или обязанности не исполнены им в течение 3-х месяцев с момента наступления даты их исполнения.

Дела о банкротстве возбуждаются и рассматриваются арбитражным судом, если требование к должнику - юридическому лицу в совокупности составляет не менее 500, а к должнику – физическому лицу не менее 100 минимальных месячных размеров оплаты труда, если иное не предусмотрено законом о банкротстве.

Производство по делу о банкротстве возбуждается арбитражным судом на основании заявления о признании должника банкротом в связи с неисполнением им обязанности по уплате обязательных платежей. Заявление может быть подано налоговым органом или иным уполномоченным органом, в т.ч. органами государственных внебюджетных фондов. Заявление кредитора подается в письменной форме, подписывается его руководителем или представителем. В заявлении кредитора должны быть указаны:

- наименование арбитражного суда, в который подается заявление кредитора;
- наименование (ФИО) кредитора и его почтовый адрес;
- размер требований кредитора к должнику с указанием размера подлежащих к уплате процентов и неустоек (штрафов, пени) возникло требование, а также срок его исполнения;
- доказательства обоснованности требований (вступившие в законную силу решение суда, доказательства, подтверждающие признания указанных требований должником, исполнительная подпись нотариуса и т.д.);
- доказательства, подтверждающие основания заявления кредитора;
- перечень прилагаемых к заявлению кредитора документов;
- иные сведения, необходимые для правильного разрешения дела о банкротстве.

К заявлению кредитора прилагаются документы, подтверждающие обязательства должника перед кредитором, а также наличие и размер задолженности по указанным обязательствам, а также иные обстоятельства, на которых основывается заявление кредитора.

К заявлению налогового или иного уполномоченного органа о признании должника – юридического лица банкротом должны быть приложены доказательства принятия мер к получению задолженности по обязательным платежам в установленном законодательством порядке.

Дело о банкротстве должно быть рассмотрено на заседании арбитражного суда в трехмесячный срок со дня поступления заявления.

По результатам рассмотрения дела о банкротстве арбитражный суд принимает один из следующих актов:

- решение о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства;
- решение об отказе в признании должника банкротом;
- определение о введении внешнего управления;
- определение о прекращении производства по делу о банкротстве.

Решение арбитражного суда о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства принимается в случаях установления признаков банкротства должника, предусмотренных ст. 3 закона о банкротстве, при отсутствии оснований для введения внешнего управления. Такое решение подлежит немедленному исполнению, если иное не установлено арбитражным судом.

Принятие арбитражным судом решения о признании должника банкротом влечет открытие конкурсного производства. Срок конкурсного производства не может превышать один год. Арбитражный суд вправе продлить указанный срок на 6 месяцев.

С момента принятия арбитражным судом решения о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства органы управления должника отстраняются от выполнения функций по управлению и распоряжению имуществом должника.

Все имущество должника, имеющееся на момент открытия конкурсного производства, составляет конкурсную массу.

Ст. 106 закона о банкротстве установлена очередность удовлетворения требований кредиторов:

1. В первую очередь удовлетворяются требования граждан, перед которыми должник несет ответственность за причинение вреда жизни и здоровью.
2. Во вторую очередь производятся расчеты по выплате выходных пособий и оплате труда лиц, работающих по трудовому договору, в т.ч. по контракту и по выплате авторских вознаграждений по авторским договорам.
3. В третью очередь удовлетворяются требования кредиторов по обязательствам, обеспеченным залогом имущества должника.
4. В четвертую очередь удовлетворяются требования по обязательным платежам в бюджет и государственные внебюджетные фонды.

5. В пятую очередь производятся расчеты с другими кредиторами. (16).

После завершения расчетов с кредиторами конкурсный управляющий обязан представить отчет о результатах проведения конкурсного производства в арбитражный суд. Арбитражный суд, рассмотрев этот отчет, выносит определение о завершении конкурсного производства. Такое определение является основанием для внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о ликвидации должника.

Задолженность по налогам, сборам, СВ, пени и штрафам, не погашенная в ходе процедуры банкротства за счет конкурсной массы, рассматривается как задолженность безнадежная ко взысканию и подлежит списанию в соответствии со статьей 59 НК РФ «*Признание недоимки и задолженности по пеням и штрафам безнадежными к взысканию и их списание*».

Безнадежными к взысканию признаются недоимка, задолженность по пеням и штрафам, числящиеся за отдельными налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов и налоговыми агентами, уплата и (или) взыскание которых оказались невозможными в случаях:

1) ликвидации организации в соответствии с законодательством РФ или законодательством иностранного государства, исключения юридического лица из Единого государственного реестра юридических лиц по решению регистрирующего органа в случае вынесения судебным приставом-исполнителем постановления об окончании исполнительного производства в связи с возвратом взыскателю исполнительного документа по основаниям, предусмотренным пунктом 3 или 4 части 1 статьи 46 Федерального закона от 2 октября 2007 года № 229-ФЗ "Об исполнительном производстве", - в части недоимки, задолженности по пеням и штрафам, не погашенных по причине недостаточности имущества организации и (или) невозможности их погашения учредителями (участниками) указанной организации в пределах и порядке, которые установлены законодательством РФ;

2) признания банкротом индивидуального предпринимателя в соответствии с Федеральным законом от 26 октября 2002 года № 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)" - в части недоимки, задолженности по пеням и штрафам, не погашенных по причине недостаточности имущества должника;

2.1) признания банкротом гражданина в соответствии с Федеральным законом № 127-ФЗ - в части недоимки, задолженности по пеням и штрафам, не погашенных по итогам завершения расчетов с кредиторами в соответствии с указанным законом;

3) смерти физического лица или объявления его умершим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством РФ, - по всем налогам, сборам, страховым взносам, а в части налогов, указанных в пункте 3 статьи 14 и статье 15 НК РФ, - в размере, превышающем стоимость его наследственного имущества, в том числе в случае перехода наследства в собственность РФ;

4) принятия судом акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки, задолженности по пеням и штрафам в связи с истечением установленного срока их взыскания, в том числе вынесения им определения об отказе в восстановлении пропущенного срока подачи заявления в суд о взыскании недоимки, задолженности по пеням и штрафам;

4.1) вынесения судебным приставом-исполнителем постановления об окончании исполнительного производства при возврате взыскателю исполнительного документа по основаниям, предусмотренным пунктами 3 и 4 части 1 статьи 46 Федерального закона № 229-ФЗ, если с даты образования недоимки и (или) задолженности по пеням и штрафам, размер которых не превышает размера требований к должнику, установленного законодательством РФ о несостоятельности (банкротстве) для возбуждения производства по делу о банкротстве, прошло более пяти лет;

4.2) снятия с учета в налоговом органе иностранной организации в соответствии с пунктом 5.5 статьи 84 НК РФ;

4.3) принятия судом акта о возвращении заявления о признании должника банкротом или прекращении производства по делу о банкротстве в связи с отсутствием средств, достаточных для возмещения судебных расходов на проведение процедур, применяемых в деле о банкротстве;

5) в иных случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. (ст. 59 НК РФ).

Органами, в компетенцию которых входит принятие решения о признании недоимки, задолженности по пеням и штрафам безнадежными к взысканию и их списании, являются:

1) налоговые органы по месту нахождения организации или месту жительства физического лица (за исключением нижеуказанных

случаев) - при наличии обстоятельств, предусмотренных пп. 1-3 п. 1 статьи 59 НК РФ;

2) налоговые органы по месту учета налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов или налогового агента (за исключением случая, предусмотренного ниже) - при наличии обстоятельств, предусмотренных пп. 4, 4.1, 4.2 и 5 п. 1 статьи 59 НК РФ;

3) таможенные органы, определяемые федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области таможенного дела, - по налогам, пеням, штрафам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза. (3).

Законами субъектов РФ, нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований могут быть установлены дополнительные основания признания безнадежными к взысканию недоимки по региональным и местным налогам, задолженности по пеням и штрафам по этим налогам.

Суммы налогов, сборов, страховых взносов, пеней и штрафов, списанные со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов в банках, но не перечисленные в бюджетную систему РФ, признаются безнадежными к взысканию и списываются в соответствии с настоящей статьей в случае, если на момент принятия решения о признании указанных сумм безнадежными к взысканию и их списании соответствующие банки ликвидированы.

Порядок списания недоимки и задолженности по пеням и штрафам, признанных безнадежными к взысканию, а также перечень документов, подтверждающих обстоятельства, предусмотренные п. 1 статьи 59 НК РФ, утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области таможенного дела (в части налогов, пеней, штрафов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза).

Правила, предусмотренные статьей 59 НК РФ, применяются также при списании безнадежной задолженности по процентам, предусмотренным главой 9, а также статьей 176.1 НК РФ.

7.5. Изменение срока уплаты налога, сбора, страховых взносов, пени и штрафа

Статьями 61 - 68 главы 9 НК РФ установлены формы и условия изменения срока уплаты налога, сбора, страховых взносов, а также пени и штрафа.

Изменение срока уплаты налога и сбора признается перенос установленного срока уплаты налога и сбора, в том числе ненаступившего, на более поздний срок. (ст. 61 НК РФ).

Срок уплаты налога и (или) сбора может быть изменен в отношении всей подлежащей уплате суммы налога и (или) сбора либо ее части (сумма задолженности) с начислением процентов на сумму задолженности, если иное не предусмотрено главой 9 НК РФ.

НК РФ (ст. 61) установлены следующие формы изменения сроков исполнения налогового обязательства:

а) отсрочка;

б) рассрочка;

в) инвестиционный налоговый кредит. (3).

Лицо, претендующее на изменение срока уплаты налога и (или) сбора (заинтересованное лицо), вправе подать заявление о предоставлении отсрочки или рассрочки и (или) заявление о предоставлении инвестиционного налогового кредита.

Изменение срока уплаты налога и сбора не отменяет существующей и не создает новой обязанности по уплате налога и сбора.

Изменение срока уплаты налога и сбора может быть по решению органов, указанных в ст. 63 НК РФ, обеспечено:

- ✓ залогом имущества;
- ✓ поручительством либо банковской гарантией.

Положения гл. 9 НК РФ применяются также при предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате пени, штрафа, страховых взносов (за исключением страховых взносов в части сумм, связанных с формированием средств для финансирования накопительной пенсии).

Изменение срока уплаты налога, сбора, страховых взносов, а также пени и штрафа налоговыми органами осуществляется в порядке, определяемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Обстоятельства, исключающие изменение срока уплаты налога, сбора, страховых взносов (ст. 62).

Срок уплаты налога, сбора и (или) страховых взносов не может быть изменен, если в отношении заинтересованного лица:

1) возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушением законодательства о налогах и сборах;

2) проводится производство по делу о налоговом правонарушении либо по делу об административном правонарушении в области налогов, сборов, страховых взносов, таможенного дела в части налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза;

3) имеются достаточные основания полагать, что это лицо воспользуется таким изменением для сокрытия своих денежных средств или иного имущества, подлежащего налогообложению, либо это лицо собирается выехать за пределы РФ на постоянное жительство;

4) в течение трех лет, предшествующих дню подачи этим лицом заявления об изменении срока уплаты налога, сбора и (или) страховых взносов, органом, указанным в статье 63 НК РФ, было вынесено решение о прекращении действия ранее предоставленной отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита в связи с нарушением условий соответствующего изменения срока уплаты налога, сбора и (или) страховых взносов. (3).

При наличии указанных выше обстоятельств решение об изменении срока уплаты налога, сбора и (или) страховых взносов не может быть вынесено, а вынесенное решение подлежит отмене. Об отмене вынесенного решения в трехдневный срок письменно уведомляются заинтересованное лицо и налоговый орган по месту учета этого лица. Заинтересованное лицо вправе обжаловать такое решение в порядке, установленном НК РФ.

В отношении налога на прибыль организаций, уплачиваемого по консолидированной группе налогоплательщиков, изменение срока уплаты налога не производится.

Органами, в компетенцию которых входит принятие решений об изменении сроков уплаты налогов, сборов, страховых взносов (далее - уполномоченные органы), являются (ст. 63 НК РФ, за некоторым исключением):

- по федеральным налогам, сборам, страховым взносам - федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов;
- по региональным и местным налогам - налоговые органы по месту нахождения (жительства) заинтересованного лица. Решения об

изменении сроков уплаты налогов принимаются по согласованию с соответствующими финансовыми органами субъектов Российской Федерации, муниципальных образований;

- по налогам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, - федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области таможенного дела, или уполномоченные им таможенные органы;

- по государственной пошлине - органы (должностные лица), уполномоченные в соответствии с главой 25.3 НК РФ совершать юридически значимые действия, за которые подлежит уплате государственная пошлина;

- по налогу на прибыль организаций по налоговой ставке, установленной для зачисления указанного налога в бюджеты субъектов РФ (с 2017 по 2020 гг. – 17% из 20%), и региональным налогам в части решений об изменении сроков уплаты указанных налогов в форме инвестиционного налогового кредита - органы, уполномоченные на это законодательством субъектов РФ. (3).

Если в соответствии с законодательством субъектов РФ региональные налоги подлежат зачислению в бюджеты субъектов РФ и (или) местные бюджеты, сроки уплаты таких налогов изменяются на основании решений налоговых органов по месту нахождения (жительства) заинтересованных лиц в части сумм, подлежащих зачислению в:

✓ бюджеты субъектов РФ, - по согласованию с финансовыми органами соответствующих субъектов РФ;

✓ местные бюджеты, - по согласованию с финансовыми органами соответствующих муниципальных образований.

В соответствии со ст. 64 НК РФ отсрочка или рассрочка по уплате налога представляет собой изменение срока уплаты налога при наличии оснований, предусмотренных настоящей статьей, на срок, не превышающий один год, соответственно с единовременной или поэтапной уплатой суммы задолженности.

Отсрочка или рассрочка по уплате федеральных налогов в части, зачисляемой в федеральный бюджет, а также страховых взносов может быть предоставлена на срок более одного года, но не превышающий трех лет.

«Отсрочка или рассрочка по уплате налога может быть предоставлена заинтересованному лицу, финансовое положение которого не позволяет уплатить этот налог в установленный срок, однако имеют-

ся достаточные основания полагать, что возможность уплаты указанным лицом такого налога возникнет в течение срока, на который предоставляется отсрочка или рассрочка, при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

1) причинение этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

2) непредоставление (несвоевременное предоставление) бюджетных ассигнований и (или) лимитов бюджетных обязательств заинтересованному лицу и (или) недоведение (несвоевременное доведение) предельных объемов финансирования расходов до заинтересованного лица - получателя бюджетных средств в объеме, достаточном для своевременного исполнения этим лицом обязанности по уплате налога, а также неперечисление (несвоевременное перечисление) заинтересованному лицу из бюджета в объеме, достаточном для своевременного исполнения этим лицом обязанности по уплате налога, денежных средств, в том числе в счет оплаты оказанных этим лицом услуг (выполненных работ, поставленных товаров) для государственных, муниципальных нужд;

3) угроза возникновения признаков несостоятельности (банкротства) заинтересованного лица в случае единовременной уплаты им налога;

4) имущественное положение физического лица (без учета имущества, на которое в соответствии с законодательством РФ не может быть обращено взыскание) исключает возможность единовременной уплаты налога;

5) производство и (или) реализация товаров, работ или услуг заинтересованным лицом носит сезонный характер;

6) при наличии оснований для предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, установленных таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством РФ о таможенном деле;

7) невозможность единовременной уплаты сумм налогов, сборов, страховых взносов, пеней и штрафов, подлежащих уплате в бюджетную систему Российской Федерации по результатам налоговой проверки, до истечения срока исполнения направленного в соответствии со ст. 69 настоящего Кодекса требования об уплате налога,

сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов, определяемая в порядке, предусмотренном п. 5.1 настоящей статьи». (ст. 64 НК РФ).

Отсрочка или рассрочка по уплате налога может быть предоставлена по одному или нескольким налогам.

Если отсрочка или рассрочка по уплате налога предоставлена по основаниям, указанным в пп. 3,4, и 5, а также если рассрочка по уплате налога предоставлена по основанию, указанному в пп. 7 ст. 64, на сумму задолженности начисляются проценты исходя из ставки, равной одной второй ставки рефинансирования Центрального банка РФ (с 2016 г. она приравнена к ключевой ставке), действовавшей за период отсрочки или рассрочки, если иное не предусмотрено таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством РФ о таможенном деле в отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза.

Если отсрочка или рассрочка по уплате налогов предоставлена по основаниям, указанным в пп. 1 и 2 ст. 64 НК РФ, на сумму задолженности проценты не начисляются.

Заявление о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога подается заинтересованным лицом в соответствующий уполномоченный орган. Копия указанного заявления в пятидневный срок со дня его подачи в уполномоченный орган направляется заинтересованным лицом в налоговый орган по месту его учета. К заявлению о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога прилагаются следующие документы:

- справки банков о ежемесячных оборотах денежных средств (драгоценных металлов) за каждый месяц из предшествующих подаче указанного заявления шести месяцев по счетам этого лица в банках, а также о наличии его расчетных документов, помещенных в соответствующую картотеку неоплаченных расчетных документов, либо об их отсутствии в этой картотеке;
- справки банков об остатках денежных средств (драгоценных металлов) на всех счетах этого лица в банках;
- перечень контрагентов - дебиторов этого лица с указанием цен договоров, заключенных с соответствующими контрагентами - дебиторами (размеров иных обязательств и оснований их возникновения), и сроков их исполнения, а также копии данных договоров (документов, подтверждающих наличие иных оснований возникновения обязательства);

- обязательство этого лица, предусматривающее на период изменения срока уплаты налога соблюдение условий, на которых принимается решение о предоставлении отсрочки или рассрочки, а также предполагаемый им график погашения задолженности;

- документы, подтверждающие наличие оснований изменения срока уплаты налога. (3).

К заявлению о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога по основанию, указанному в пп. 1 п. 2 ст. 64 НК РФ, прилагаются заключение о факте наступления в отношении заинтересованного лица обстоятельств непреодолимой силы, являющихся основанием для его обращения с этим заявлением, а также акт оценки причиненного этому лицу ущерба в результате указанных обстоятельств, составленные органом исполнительной власти (государственным органом, органом местного самоуправления) или организацией, уполномоченными в области гражданской обороны, защиты населения и территорий от чрезвычайных ситуаций.

К заявлению о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога заинтересованному лицу - получателю бюджетных средств по основанию, указанному в пп.2 п. 2 ст. 64 НК РФ, прилагается документ финансового органа и (или) главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств, содержащий сведения о сумме бюджетных ассигнований и (или) лимитов бюджетных обязательств, которые не предоставлены (несвоевременно предоставлены) указанному лицу, и (или) о сумме предельных объемов финансирования расходов, которые не доведены (несвоевременно доведены) до этого лица в объеме, достаточном для своевременного исполнения им обязанности по уплате налога.

Наличие основания, указанного в пп. 3 п. 2 ст. 64 НК РФ, устанавливается по результатам анализа финансового состояния хозяйствующего субъекта, проведенного федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, в соответствии с методикой, утверждаемой федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере несостоятельности (банкротства) и финансового оздоровления.

К заявлению о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога по основанию, указанному в пп. 4 п. 2 ст. 64, прилагаются сведения о движимом и недвижимом имуществе физического лица

(за исключением имущества, на которое в соответствии с законодательством РФ не может быть обращено взыскание).

К заявлению о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога по основанию, указанному в пп. 5 п. 2 ст. 64, прилагается составленный заинтересованным лицом документ, подтверждающий, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) такого лица доля его дохода от отраслей и видов деятельности, включенных в утверждаемый Правительством РФ перечень отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер, составляет не менее 50 процентов.

Наличие указанного в пп. 7 п. 2 ст. 64 НК РФ основания для предоставления рассрочки по уплате налога устанавливается уполномоченным органом в случае, если сумма поступлений денежных средств на счета заинтересованного лица в банках за трехмесячный период, предшествующий подаче заявления о предоставлении рассрочки, меньше суммы краткосрочных обязательств заинтересованного лица (с учетом подлежащих уплате в бюджетную систему Российской Федерации по результатам налоговой проверки сумм налогов, сборов, страховых взносов, пеней и штрафов), уменьшенной на величину доходов будущих периодов, по сведениям представленной в установленном порядке в налоговый орган бухгалтерской (финансовой) отчетности на последнюю отчетную дату, при соблюдении предусмотренных настоящим пунктом условий.

Рассрочка по уплате налога по основанию, указанному в пп. 7 п. 2 ст. 64 НК РФ, может быть предоставлена заинтересованному лицу, финансовое положение которого не позволяет уплатить этот налог в срок, указанный в требовании об уплате налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов, направленном заинтересованному лицу в соответствии со ст. 69 НК РФ, если имеется возможность уплаты заинтересованным лицом этого налога в течение срока, на который предоставляется рассрочка, и если заинтересованное лицо одновременно удовлетворяет следующим условиям:

- сумма налогов, сборов, страховых взносов, пеней и штрафов, установленная в результате проведения налоговым органом налоговой проверки, составляет не более 70 процентов и не менее 30 процентов по отношению к выручке от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) за год, предшествующий году вступления в силу решения по результатам соответствующей налоговой проверки;

- со дня создания организации, регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя до дня подачи в уполномоченный орган заявления о предоставлении рассрочки по уплате налога прошло не менее одного года;

- в отношении организации, физического лица, зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя, не возбуждено производство по делу о несостоятельности (банкротстве) в соответствии с законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве);

- организация не находится в процессе реорганизации или ликвидации;

- решение налогового органа по результатам налоговой проверки, в соответствии с которым подлежит уплате в бюджетную систему РФ сумма налога, указанная в заявлении заинтересованного лица о предоставлении рассрочки по уплате налога, не обжалуется в соответствии с гл. 19 НК РФ на момент подачи такого заявления. При этом решение о предоставлении рассрочки по уплате налога подлежит отмене в случае, если после его вынесения заинтересованное лицо обжаловало решение налогового органа по результатам налоговой проверки, в соответствии с которым подлежит уплате сумма налога, указанная в решении о предоставлении рассрочки по уплате налога.

В заявлении о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога заинтересованное лицо принимает на себя обязательство уплатить проценты, начисленные на сумму задолженности в соответствии с гл. 9 НК РФ.

По требованию уполномоченного органа заинтересованным лицом представляются документы об имуществе, которое может быть предметом залога, поручительство либо банковская гарантия, если иное не предусмотрено настоящим пунктом.

Не позднее трех дней со дня получения уведомления территориального органа Федерального казначейства об уплате налогоплательщиком, представившим банковскую гарантию, суммы налога, указанной в решении о предоставлении рассрочки по уплате налога, налоговый орган обязан уведомить банк, выдавший банковскую гарантию, об освобождении (частичном освобождении) банка от обязательств по этой банковской гарантии.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или об отказе в ее предоставлении принимается уполномочен-

ным органом в течение 30 дней со дня получения заявления заинтересованного лица. (3).

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога должно содержать указание на сумму задолженности, налог, по уплате которого предоставляется отсрочка или рассрочка, сроки и порядок уплаты суммы задолженности и начисляемых процентов, а также в соответствующих случаях документы об имуществе, которое является предметом залога, поручительство либо банковскую гарантию.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога вступает в действие со дня, установленного в этом решении. При этом причитающиеся пени за все время со дня, установленного для уплаты налога, до дня вступления в силу этого решения включаются в сумму задолженности, если указанный срок уплаты предшествует дню вступления этого решения в силу.

Если отсрочка или рассрочка по уплате налога предоставляется под залог имущества, решение о ее предоставлении вступает в действие только после заключения договора о залоге имущества в порядке, предусмотренном ст. 73 НК РФ.

Решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога должно быть мотивированным.

Решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога может быть обжаловано заинтересованным лицом в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Копия решения о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или об отказе в ее предоставлении направляется уполномоченным органом в трехдневный срок со дня принятия такого решения заинтересованному лицу и в налоговый орган по месту учета этого лица. (3).

Законами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований могут быть установлены дополнительные основания и иные условия предоставления отсрочки и рассрочки по уплате соответственно региональных и местных налогов, пеней и штрафов.

Правила статьи 64 НК РФ применяются также в отношении порядка и условий предоставления отсрочки или рассрочки по уплате сборов, страховых взносов, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Статья 66 НК РФ посвящена *инвестиционному налоговому кредиту*, который представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии оснований, указанных в ст. 67 НК РФ, предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен по налогу на прибыль организации, а также по региональным и местным налогам на срок от одного года до пяти лет (по основанию, указанному в пп. 6 п.1 ст. 67 НК РФ, - на срок до десяти лет).

Организация, получившая инвестиционный налоговый кредит, вправе уменьшать свои платежи по соответствующему налогу в течение срока действия договора об инвестиционном налоговом кредите. Уменьшение производится по каждому платежу соответствующего налога, по которому предоставлен инвестиционный налоговый кредит, за каждый отчетный период до тех пор, пока сумма, не уплаченная организацией в результате всех таких уменьшений (накопленная сумма кредита), не станет равной сумме кредита, предусмотренной соответствующим договором. Конкретный порядок уменьшения налоговых платежей определяется заключенным договором об инвестиционном налоговом кредите.

Если организацией заключено более одного договора об инвестиционном налоговом кредите, срок действия которых не истек к моменту очередного платежа по налогу, накопленная сумма кредита определяется отдельно по каждому из этих договоров. При этом увеличение накопленной суммы кредита производится вначале в отношении первого по сроку заключения договора, а при достижении этой накопленной суммой кредита размера, предусмотренного указанным договором, организация может увеличивать накопленную сумму кредита по следующему договору. (3).

В каждом отчетном периоде (независимо от числа договоров об инвестиционном налоговом кредите) суммы, на которые уменьшаются платежи по налогу, не могут превышать 50 процентов размеров соответствующих платежей по налогу, определенных по общим правилам без учета наличия договоров об инвестиционном налоговом кредите. При этом накопленная в течение налогового периода сумма кредита не может превышать 50 процентов размеров суммы налога, подлежащего уплате организацией за этот налоговый период. Если

накопленная сумма кредита превышает предельные размеры, на которые допускается уменьшение налога, установленные настоящим пунктом, для такого отчетного периода, то разница между этой суммой и предельно допустимой суммой переносится на следующий отчетный период.

Если организация имела убытки по результатам отдельных отчетных периодов в течение налогового периода либо убытки по итогам всего налогового периода, излишне накопленная по итогам налогового периода сумма кредита переносится на следующий налоговый период и признается накопленной суммой кредита в первом отчетном периоде нового налогового периода.

В соответствии со статьей 67 НК РФ инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен организации, являющейся налогоплательщиком соответствующего налога, при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

1) проведение этой организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов и (или) повышение энергетической эффективности производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, или осуществление мероприятия или мероприятий по снижению негативного воздействия на окружающую среду, предусмотренных пунктом 4 статьи 17 Федерального закона от 10 января 2002 года N 7-ФЗ "Об охране окружающей среды";

2) осуществление этой организацией внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;

3) выполнение этой организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление ею особо важных услуг населению;

4) выполнение организацией государственного оборонного заказа;

5) осуществление этой организацией инвестиций в создание объектов, имеющих наивысший класс энергетической эффективности, в том числе многоквартирных домов, и (или) относящихся к возобновляемым источникам энергии, и (или) относящихся к объектам по производству тепловой энергии, электрической энергии, имеющим коэффициент полезного действия более чем 57 процентов, и (или)

иных объектов, технологий, имеющих высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем, утвержденным Правительством РФ;

6) включение этой организации в реестр резидентов зоны территориального развития в соответствии с Федеральным законом "О зонах территориального развития в РФ и о внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ".(3).

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется:

1) по основаниям, указанным в пп. 1 и 5 п. 1 ст. 67, - на сумму кредита, составляющую 100 процентов стоимости приобретенного заинтересованной организацией оборудования, используемого исключительно для перечисленных в этих подпунктах целей;

2) по основаниям, указанным в пп. 2 - 4 п. 1 ст. 67, - на суммы кредита, определяемые по соглашению между уполномоченным органом и заинтересованной организацией;

3) по основанию, указанному в пп. 6 п. 1 ст. 67, - на сумму кредита, составляющую не более чем 100 процентов суммы расходов на капитальные вложения в приобретение, создание, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение амортизируемого имущества, предназначенного и используемого для осуществления резидентами зон территориального развития инвестиционных проектов в соответствии с Федеральным законом "О зонах территориального развития в РФ и о внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ".

Основания для получения инвестиционного налогового кредита должны быть документально подтверждены заинтересованной организацией.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется на основании заявления организации и оформляется договором установленной формы между соответствующим уполномоченным органом и этой организацией. В указанном заявлении организация принимает на себя обязательство уплатить проценты, начисленные на сумму задолженности в соответствии с настоящей главой. Форма договора об инвестиционном налоговом кредите устанавливается уполномоченным органом, принимающим решение о предоставлении инвестиционного налогового кредита.

Решение о предоставлении организации инвестиционного налогового кредита принимается уполномоченным органом по согласованию с финансовыми органами в соответствии со ст. 63 НК РФ в тече-

ние 30 дней со дня получения заявления. Наличие у организации одного или нескольких договоров об инвестиционном налоговом кредите не может служить препятствием для заключения с этой организацией другого договора об инвестиционном налоговом кредите по иным основаниям.

Договор об инвестиционном налоговом кредите должен предусматривать порядок уменьшения платежей по соответствующему налогу, сумму кредита (с указанием налога, по которому организации предоставлен инвестиционный налоговый кредит), срок действия договора, начисляемые на сумму кредита проценты, порядок погашения суммы кредита в срок, не превышающий срок, на который в соответствии с договором предоставляется инвестиционный налоговый кредит, порядок и срок погашения начисленных процентов, указание на способ обеспечения обязательств, ответственность сторон. Если инвестиционный налоговый кредит предоставляется под залог имущества, заключается договор о залоге имущества в порядке, предусмотренном ст. 73 НК РФ.

Договор об инвестиционном налоговом кредите должен содержать положения, в соответствии с которыми не допускаются в течение срока его действия реализация или передача во владение, пользование или распоряжение другим лицам оборудования или иного имущества, приобретение которого организацией явилось условием для предоставления инвестиционного налогового кредита, либо определяются условия такой реализации (передачи).

Не допускается устанавливать проценты на сумму кредита по ставке, менее одной второй и превышающей три четвертых ставки рефинансирования ЦБ РФ, если иное не предусмотрено статьей 67 НК РФ. (3).

Если инвестиционный налоговый кредит предоставлен по основанию, указанному в пп. 6 п. 1 ст. 67, на сумму задолженности проценты не начисляются.

Копия договора представляется организацией в налоговый орган по месту ее учета в пятидневный срок со дня заключения договора.

Законами субъектов РФ по налогу на прибыль организаций (в части суммы такого налога, подлежащей зачислению в бюджеты субъектов РФ) и по региональным налогам, нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований по местным налогам могут быть установлены иные основания и условия предоставления инвестиционного налогового кредита, включая

сроки действия инвестиционного налогового кредита и ставки процентов на сумму кредита.

В статье 68 НК РФ отмечается, что действие отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита прекращается по истечении срока действия соответствующего решения или договора либо досрочно в случае уплаты всей причитающейся суммы налога, сбора, страховых взносов и соответствующих процентов до истечения установленного срока.

При нарушении заинтересованным лицом условий предоставления отсрочки, рассрочки действие отсрочки, рассрочки может быть досрочно прекращено по решению уполномоченного органа, принявшего решение о соответствующем изменении срока исполнения обязанности по уплате налога, сбора, страховых взносов. При этом заинтересованное лицо должно в течение одного месяца после получения им соответствующего решения уплатить неуплаченную сумму задолженности, а также пени за каждый календарный день, начиная со дня, следующего за днем получения этого решения, по день уплаты этой суммы включительно. Оставшаяся неуплаченной сумма задолженности определяется как разница между суммой задолженности, определенной в решении о предоставлении отсрочки (рассрочки), увеличенной на сумму процентов, исчисленную в соответствии с решением об отсрочке (рассрочке) за период действия отсрочки (рассрочки), и фактически уплаченными суммами, и процентами.

Извещение об отмене решения об отсрочке или рассрочке направляется принявшим это решение уполномоченным органом заинтересованному лицу по почте заказным письмом в течение пяти дней со дня принятия решения. Извещение об отмене решения об отсрочке или рассрочке считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма. (3).

Копия такого решения в те же сроки направляется в налоговый орган по месту учета заинтересованного лица.

Решение уполномоченного органа о досрочном прекращении действия отсрочки, рассрочки может быть обжаловано заинтересованным лицом в суд в порядке, установленном законодательством РФ.

Действие договора об инвестиционном налоговом кредите может быть досрочно прекращено по соглашению сторон или по решению суда.

Если в течение срока действия договора об инвестиционном налоговом кредите заключившая его организация нарушит предусмотренные договором условия реализации либо передачи во владение, пользование или распоряжение другим лицам оборудования или иного имущества, приобретение которого явилось основанием предоставления инвестиционного налогового кредита, эта организация в течение одного месяца со дня расторжения договора об инвестиционном налоговом кредите обязана уплатить все неуплаченные ранее в соответствии с договором суммы налога, а также соответствующие пени и проценты на неуплаченные суммы налога, начисленные за каждый календарный день действия договора об инвестиционном налоговом кредите исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ, действовавшей за период от заключения до расторжения указанного договора.

Если организация, получившая инвестиционный налоговый кредит по основаниям, указанным в пп. 3 п. 1 ст. 67 НК РФ, нарушает свои обязательства, в связи с исполнением которых получен инвестиционный налоговый кредит в течение установленного договором срока, то не позднее трех месяцев со дня расторжения договора она обязана уплатить всю сумму неуплаченного налога и проценты на эту сумму, которые начисляются за каждый календарный день действия договора исходя из ставки, равной ставке рефинансирования Центрального банка РФ.

Если организация, получившая инвестиционный налоговый кредит по основанию, указанному в пп. 6 п. 1 ст. 67 НК РФ, нарушила свои обязательства, в связи с исполнением которых получен данный инвестиционный налоговый кредит, не позднее чем через три месяца со дня расторжения договора об инвестиционном налоговом кредите она обязана уплатить всю сумму неуплаченного налога, а также проценты на эту сумму, которые начисляются за каждый календарный день, начиная со дня, следующего за днем расторжения договора, до дня уплаты налога. Процентная ставка принимается равной действовавшей в эти дни ставке рефинансирования Центрального банка РФ. (3).

Таким образом, можно отметить, что все вышеперечисленные формы налоговых льгот (отсрочка, рассрочка и инвестиционный налоговый кредит) имеют характеристики кредита: срочность и обязательность возврата (уплаты налога), гарантия возврата (уплаты) или возмещения, платность и целевая направленность.

ГЛАВА 8. ОРГАНИЗАЦИЯ ПРАВОВОЙ И ОПЕРАТИВНОЙ РАБОТЫ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

8.1. Организация правовой работы налоговых органов

Правовое обеспечение деятельности налоговой инспекции является главной задачей правового (раньше – юридического) отдела. В административном плане правовой отдел, как правило, подчиняется непосредственно руководителю инспекции. Методическое руководство отделом осуществляет правовой отдел регионального управления ФНС РФ. Структура и штат правового отдела утверждается руководителем инспекции с учетом выделенного фонда оплаты труда.

Отдел обеспечивает соблюдение всеми подразделениями инспекции действующего законодательства, законных интересов налогоплательщиков. С другой стороны деятельность отдела должна способствовать мобилизации средств в бюджет и усилению налогового контроля.

В целях правового обеспечения деятельности инспекции правовой отдел проверяет соответствие требованиям законодательства проектов приказов, распоряжений, договоров, других документов правового характера и визирует их. Все документы правового характера, издаваемые инспекцией, до подписания руководителем анализируются сотрудниками отдела.

Правовой отдел проверяет на соответствие требованиям законодательства проекты решений по материалам проверок и протоколов об административных правонарушениях, проекты постановлений о наложении административного взыскания и визирует их.

Правовой отдел участвует в рассмотрении и подготовке ответов на жалобы налогоплательщиков, поступающие в инспекцию.

Сотрудники правового отдела инспекции проводят разъяснительную работу по применению законодательства о налогах и сборах, СВ, а также принятых в соответствии с ним нормативно-правовых актов. Юристы проводят обучение сотрудников других отделов, разрабатывают стандартные бланки решений и постановлений инспекции, которые впоследствии утверждаются руководителем инспекции и используются в работе другими отделами.

Правовой отдел представляет интересы инспекции в суде общей юрисдикции, арбитражном суде и в других органах при рассмотрении правовых вопросов, оперативно информирует руководство и заинте-

ресованные подразделения инспекции о складывающейся практике рассмотрения дел в судах.

Значительная часть работы правового отдела связана с обжалованием налогоплательщиками нормативных актов налогового органа и действия (бездействия) его должностных лиц.

Досудебное урегулирование налоговых споров.

Статьями 137, 138 и 139 НК РФ установлено, что налогоплательщик или налоговый агент имеют право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействия их должностных лиц в вышестоящем налоговом органе в течение одного года со дня, когда налогоплательщику стало известно о нарушении своих прав. Жалоба налогоплательщика рассматривается вышестоящим налоговым органом в течение пяти дней со дня ее получения, а решение доводится до налогоплательщика в течение трех дней.

Досудебные налоговые споры составляют существенную часть всех споров, связанных с обжалованием действий или актов должностных лиц органов ФНС. Досудебный порядок рассмотрения споров имеет самостоятельное правовое регулирование, осуществляется по специальной процедуре и подчиняется ряду особых правил. Рассмотрим, как это происходит вкратце.

Налоговым кодексом РФ в ст. 137 предусматривается два различных варианта защиты налогоплательщиками нарушенных, по их мнению, прав действиями (либо бездействием) налоговиков, а также их актами (в том числе налагающими ответственность и соответствующие штрафные санкции).

Одним из них является обращение в судебный орган с заявлением об оспаривании незаконных действий и решений, другой же предполагает досудебное урегулирование спорных вопросов в форме направления соответствующей жалобы в орган ФНС, являющийся вышестоящим по отношению к тому, чьи решения обжалуются. Иных способов досудебной защиты прав налогоплательщиков (как рядовых граждан, так и хозяйствующих субъектов) налоговым законодательством не предусматривается.

Соблюдение досудебного порядка на основании п. 2 ст. 138 НК с 2009 г. является обязательным.

При этом оно также имеет две формы, применяемые в зависимости от двух факторов:

- ✓ вступление ненормативного акта в законную силу;
- ✓ характер решений и действий, которые подлежат обжалованию.

Так, на основании п. 1 ст. 138 НК существуют особенности досудебных налоговых споров об обжаловании акта инспекции ФНС о привлечении лица к ответственности (либо об отказе в этом), которое еще не обрело юридическую силу, и всех иных решений и действий налоговиков. В первом случае должна быть подана апелляционная жалоба, иные споры предполагают направление просто жалобы.

Процесс разрешения спора рассматриваемой категории на основании ст. 139, 139.1, 139.3 и 140 НК складывается из следующих этапов:

- формирование и направление жалобы, которое хотя и осуществляется в вышестоящий орган (чаще всего в региональное управление ФНС), но делается это через орган, являющийся стороной спора (ИФНС);
- вынесение решения о принятии жалобы к рассмотрению или отказе в предметном ее рассмотрении в силу законных обстоятельств;
- уведомление заинтересованных сторон (и в первую очередь — заявителя) о времени рассмотрения спора по существу, дате и месте заседания;
- предъявление заявителем дополнительных доказательств, аргументов и объяснений;
- запрос дополнительных материалов, касающихся дела, в нижестоящем органе;
- непосредственное рассмотрение;
- вынесение мотивированного решения по досудебному налоговому спору;
- вручение письменного решения заявителю. (3).

Важное (а иногда и решающее) значение в процессе досудебного решения спора играют сроки, установленные законом. Так, например, жалоба может быть подана лишь до истечения года со дня нарушения прав, а апелляция подается до вступления решения в силу. Перенаправление жалобы в компетентный орган осуществляется в 3-дневный срок, в этот же срок заявителю должно быть вручено или направлено итоговое решение по жалобе.

В случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по ходатайству лица, подающего жалобу, может быть восстановлен вышестоящим налоговым органом. (п. 2 ст. 139 НК РФ).

В соответствии с п. 1 ст. 139.3 НК РФ вышестоящий налоговый орган оставляет без рассмотрения жалобу полностью или в части, если установит, что:

1) жалоба подана с нарушением порядка, установленного пунктом 2 статьи 139.2 Кодекса, или в жалобе не указаны акты налогового органа ненормативного характера, действия или бездействие его должностных лиц, которые привели к нарушению прав лица, подавшего жалобу;

2) жалоба подана после истечения срока подачи жалобы, установленного Кодексом, и не содержит ходатайства о его восстановлении или в восстановлении пропущенного срока на подачу жалобы отказано;

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

4) ранее подана жалоба по тем же основаниям;

5) до принятия решения по жалобе налоговый орган сообщил об устранении нарушения прав лица, подавшего жалобу, в порядке, установленном пунктом 1.1 статьи 139 Кодекса.

Соответствие направленной жалобе требованиям ст. 139.2 и 139.3 НК является основанием для ее принятия и рассмотрения спора по существу. По общему правилу разрешение дела в силу п. 2 ст. 140 НК осуществляется в отсутствие заявителя (что не мешает ему по личной инициативе присутствовать на рассмотрении) на основании тех материалов, которые были представлены налоговым органом и лицом, обжалующим его действия.

Общий срок рассмотрения дел данной категории в досудебном порядке на основании абз. 2 п. 6 ст. 140 НК составляет 15 дней со дня поступления жалобы в вышестоящий налоговый орган (входящая дата регистрации жалобы или штемпель почтовой службы с датой доставки). Однако по решению руководителя органа он может быть продлен единожды на тот же срок. Исключение составляет жалоба на акт, которым лицо было привлечено к ответственности, в этом случае срок установлен в 1 месяц (абз. 1 п. 6 ст. 140 НК).

Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган не приостанавливает исполнения обжалуемого акта, за исключением случаев, предусмотренных НК РФ.

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

1) оставляет жалобу (апелляционную жалобу) без удовлетворения;

2) отменяет акт налогового органа ненормативного характера;

3) отменяет решение налогового органа полностью или в части;

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

5) признает действия или бездействие должностных лиц налоговых органов незаконными и выносит решение по существу. (Ст. 140 НК РФ).

Обязательный порядок досудебного разрешения налоговых споров должен отвечать требованиям налогового законодательства (раздел VII НК).

Обжалование в вышестоящий налоговый орган имеет ряд преимуществ перед судебным обжалованием:

- простота процедуры, позволяющая налогоплательщику самостоятельно защищать свои права, не пользуясь услугами юриста;
- рассмотрение жалобы заочно, без присутствия лица, подавшего жалобу;
- быстрое рассмотрение жалобы;
- отсутствие необходимости уплаты государственной пошлины;
- обжалование даже с отрицательным для налогоплательщика результатом позволяет ему лучше уяснить точку зрения налогового органа, что дает возможность налогоплательщику более тщательно подготовиться к защите своей позиции при обращении в суд. (3).

Налоговая инспекция как истец и как ответчик в суде.

Разрешение спорных вопросов между налогоплательщиком и налоговым органом в ряде случаев происходит в суде. В суд могут обращаться и налоговые органы, и налогоплательщики.

Судебное обжалование актов налоговых органов налогоплательщиками производится путем подачи искового заявления в суд.

В соответствии со статьей 31 НК РФ налоговые органы имеют право предъявлять в суды общей юрисдикции, Верховный Суд Российской Федерации или арбитражные суды иски (заявления):

✓ о взыскании недоимки, пеней и штрафов за налоговые правонарушения в случаях, предусмотренных Кодексом;

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

✓ о досрочном расторжении договора об инвестиционном налоговом кредите;

✓ в иных случаях, предусмотренных Кодексом. (3).

Согласно статье 46 п. 3 в случае неисполнения налогоплательщиком – юридическим лицом обязанности по уплате налога в установленные сроки (после принятия решения налоговым органом взыскать налог путем обращения взыскания на денежные средства и имущество налогоплательщика) налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании с налогоплательщика причитающейся суммы налога.

В соответствии со статьей 45 п.1 и статьей 48 взыскание налога с физического лица производится в судебном порядке в случае неисполнения им обязанности по уплате налогов и сборов в установленные сроки.

Интересы налоговой инспекции в судах, как правило, представляют сотрудники правового отдела. Представитель в суде имеет надлежащим образом оформленные полномочия на ведение дела в суде, т.е. доверенность от налоговой инспекции.

Когда налоговая инспекция выступает в качестве истца, она составляет исковое заявление в соответствии с требованиями Административно-процессуального кодекса РФ. В исковом заявлении должны быть указаны:

- наименование арбитражного суда, в который подается заявление;
- наименование лиц, участвующих в деле и их почтовые адреса;
- цена иска, если иск подлежит оценке;
- обстоятельства, на которых обоснованы исковые требования;
- доказательства, подтверждающие основания исковых требований;
- расчет взыскиваемой им оспариваемой суммы;
- требования истца со ссылкой и другие нормативные акты;
- сведения о соблюдении досудебного порядка урегулирования спора;
- перечень прилагаемых документов. (3).

К исковому заявлению прилагаются документы, подтверждающие:

- уплату государственной пошлины в установленном порядке и размере;

- направление копий искового заявления и приложенных к нему документов;
- соблюдение досудебного порядка урегулирования спора с ответчиком;
- обстоятельства, на которых основываются исковые требования.

Если исковое заявление подписано представителем истца, прилагается доверенность, подтверждающая его полномочия на предъявление иска.

Налоговые органы, выступающие в качестве истцов и ответчиков по искам о взыскании налогов, освобождаются от уплаты государственной пошлины.

Судья обязан принять к производству исковое заявление, поданное с соблюдением требований АПК РФ. Дело должно быть рассмотрено и решение должно быть принято в течение двух месяцев со дня поступления искового заявления в суд.

В соответствии со статьей 137 и 138 НК РФ и статьей 22 АПК РФ налогоплательщики также имеют право на судебное обжалование акта налогового органа, действия или бездействия его должностных лиц.

Ответчиком по спору об обжаловании действий или бездействия должностных лиц налоговых органов истец вправе указать как конкретное должностное лицо налогового органа, так и сам налоговый орган.

При обжаловании налогоплательщиками актов и действий налоговых органов имеет значение соблюдение сроков исковой давности. В соответствии со статьей 195 Гражданского кодекса РФ, исковой давностью признается срок для защиты права по иску лица, право которого нарушено. Общий срок исковой давности устанавливается в три года.

Налоговая инспекция, выступая в качестве ответчика по делу, вправе до принятия решения по делу предъявить к истцу встречный иск для рассмотрения совместно с первоначальным иском. Предъявление встречного иска производится по общим правилам предъявления исков. Встречный иск принимается:

- если встречное требование направлено к зачету первоначального требования;
- если удовлетворение встречного иска исключает полностью или в части удовлетворения первоначального иска;

- если между встречным и первоначальным иском имеется взаимная связь и их совместное рассмотрение приведет к более быстрому и правильному рассмотрению спора.

После принятия заявления об обжаловании к производству суд переходит к стадии непосредственного рассмотрения спора по существу. Суд рассматривает исковые заявления налогоплательщиков к налоговым органам в общем порядке.

В зависимости от того, какому судебному органу подведомственен спор, правила его рассмотрения имеют некоторые особенности (см. табл. 12).

Таблица 12

Особенности рассмотрения налоговых споров в суде

Критерий	Арбитражный суд	Суд общей юрисдикции
Срок рассмотрения	3 месяца (ч. 1 ст. 200 АПК)	1 месяц, Верховным судом — 2 месяца (ч. 1 ст. 226 КАС)
Бремя доказывания	Налоговый орган доказывает законность принятого акта или совершенных действий (факта бездействия) — ч. 3 ст. 189 АПК, ч. 11 ст. 226 КАС	
Опубликование решения	Не регламентируется законом	Может быть признано судом обязательным (ч. 13 ст. 226 КАС)
Пределы рассмотрения	Суд не связан исключительно доводами сторон, а проверяет акт или действие на предмет законности в полном объеме (ч. 8 ст. 226 КАС, ч. 4 ст. 200 АПК)	
Судейский состав	Рассматривается судьей единолично (ч. 1 ст. 200 АПК)	Единолично или в составе коллегии из 3 человек по правилам ст. 29 КАС

Источник: Составлена авторами на основании АПК РФ и КАС РФ. - http://www.garant.ru.

Суд принимает судебные акты в форме решения, определения или постановления. По результатам рассмотрения могут быть вынесены следующие решения:

✓ об отказе в удовлетворении требований заявителя (по причине законности действий и актов налоговой инспекции);

✓ о признании действий незаконными и восстановлении нарушенных такими действиями прав (если это возможно и необходимо);

✓ о признании решения незаконным и подлежащим отмене.

8.2. Общая характеристика оперативной работы налоговых органов

27 июня 2003 года вступил в силу Федеральный закон РФ от 22.05.2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов с использованием платежных карт». Законодательство о применении контрольно-кассовой техники (ККТ) не является частью налогового законодательства, однако контроль за его соблюдением возложен на налоговые органы. Основанием для этого является то, что ККТ является единственным эффективным инструментом для контроля за оборотом наличных денег в фискальных целях. От четкого выполнения требований законодательства о ККТ зависит поступление налогов от сферы розничной торговли и услуг.

Для контроля за соблюдением законодательства о применении ККТ в налоговых органах созданы специальные подразделения: в центральном аппарате - *Управление оперативного контроля* Федеральной налоговой службы, в ИФНС – *отделы оперативного контроля.*

Приказом ФНС России от 15 марта 2016 г. N ММВ-7-20/138@ утверждено Положение об Управлении оперативного контроля Федеральной налоговой службы. В Положении определены задачи, функции, права и порядок организации деятельности Управления.

Так, оно проводит мониторинг, обобщает и анализирует результаты проведения оперативных проверок, изучает и систематизирует применяемые формы и способы уклонения от уплаты налогов путем неиспользования ККТ и специальных банковских счетов, необеспечения полноты учета выручки. Управление ведет госреестр ККТ, контролирует качество работы в территориальных налоговых органах. (30).

Задачи *отдела оперативного контроля* заключаются в обеспечении контроля за соблюдение законодательства с целью повышения эффективности проверок, организуют их на постоянной основе во взаимодействии с органами внутренних дел, местной администрацией и другими государственными контролирующими органами, а также контроль за полнотой учета денежных средств; за соблюдением условий работы с денежной наличностью. (30).

Функции отдела:

- регистрация, снятие с учета и другие работы по учету ККМ (контрольно-кассовые машины) организаций и физических лиц в денежных расчетах с населением;
- контроль за соблюдением правил использования ККМ;
- рассмотрение писем налогоплательщиков по вопросам применения ККМ;
- проверка документов, связанных с применением ККМ, получать необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проверках;
- проверка правильности выдачи чеков;
- налагать штрафы на предприятия, а также на физических лиц, виновных в нарушении Федерального закона № 54-ФЗ - обращаться в суд с иском о ликвидации данного предприятия с одновременным приостановлением его деятельности, связанной с денежными расчетами с населением, в том числе в виде запрещения распоряжаться средствами на его счетах в банках;
- направление материалов в правоохранительные органы по установленным фактам нарушения, за которые предусмотрена уголовная ответственность в соответствии с действующим законодательством;
- проверка полноты учета выручки с использованием ККМ;
- ведение базы данных об объектах, осуществляющих наличноденежный оборот с применением ККМ или бланков строгой отчетности;
- выявление организаций и физических лиц, осуществляющих деятельность на контролируемой территории, но не состоящих на учете в налоговых органах;
- обеспечение контроля за производством, оборотом нефтепродуктов;
- обеспечение контроля за производством, оборотом этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции;
- обеспечение контроля за производством, оборотом табачной продукции;
- администрирование деятельности акцизных складов;
- контроль за соблюдением налогоплательщиками требований законодательства в сфере игорного бизнеса;
- работа по учету и оценке бесхозяйного имущества, а также имущества, перешедшего в собственность государства в порядке наследования и кладов;

- участие в производстве по делам об административных правонарушениях (составление протоколов об административных правонарушениях);

- подготовка материалов для вынесения решений руководителем (заместителем) инспекции по результатам рассмотрения актов проверки и документов, представленных организацией (индивидуальным предпринимателем);

- принятие мер к взысканию денежных средств в доход бюджетов в соответствии с действующим законодательством;

- осуществление проверки правильности уплаты и исчисления государственной пошлины;

- контроль своевременности исполнения банками, состоящими на учете в налоговом органе, поручений налогоплательщиков на перечисление налогов, сборов и страховых взносов;

- участие в подготовке ответов на письменные запросы налогоплательщиков;

- сбор информации о продаже товаров и оказании услуг населению из нетрадиционных источников (через телефонную сеть, рекламные объявления в печати, на городских стендах, Интернет и т.п.)

- формирование установленной отчетности по предмету деятельности отдела. (30).

Специфика работы оперативного отдела состоит в следующем:

- короткий срок проводимых проверок и массовость охвата объектов проверки;

- отдел контролирует деятельность налогоплательщиков в сфере оборота наличных денег и практически не затрагивает другие сектора экономики;

- в ходе оперативной работы контролируются организации и предприниматели, фактически работающие на территории инспекции, а не только зарегистрированные на ней;

- сложность выполнения возложенных функций без взаимодействия с правоохранительными и другими контролирующими органами;

- ответственность за выявляемые сотрудниками отдела оперативного контроля нарушения установлена Кодексом РФ об административных правонарушениях. Порядок документирования этих нарушений и производства по ним строго регламентирован КоАП РФ. (30).

В «Основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на 2021 и 2022 годов» отмечается, что сегодня уже реализован масштабный проект по внедрению он-

лайн-касс, в основе которого лежит передача в режиме реального времени информации о расчетах в электронном виде в адрес налоговых органов. Также, в активной стадии реализации находятся 2 перспективных проекта – это мобильное приложение для легализации самозанятых граждан и новый бездекларационный налоговый режим УСН-онлайн, методика которого в дальнейшем будет распространена на существующие режимы налогообложения.

При этом администрирование указанных проектов действующими методами камерального и выездного налогового контроля затруднительно. Вместе с тем сегодня существуют формы и методы контроля, проводимого налоговыми органами, которые при этом не входят в систему налогового контроля – это оперативный контроль, который позволяет получать и анализировать сведения о транзакциях налогоплательщика.

Миграция оперативного контроля в систему налогового контроля позволит как концептуально ответить на поставленные задачи администрирования новых тенденций в бизнес-моделях, так и послужить базисом для новых бесконтактных способов контроля и самостоятельного формирования налоговыми органами налоговых обязательств налогоплательщиков.

При этом интеграция налогового и оперативного контроля не несет практических рисков, не устанавливает новые обременения для бизнеса. (47).

8.3. Контроль за соблюдением законодательства о применении ККТ в денежных расчетах с населением и расчетов с использованием платежных карт

Согласно закону РФ от 22 мая 2003 года № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и расчетов с использованием платежных карт» такие расчеты на территории РФ производятся всеми организациями и индивидуальными предпринимателями с обязательным применением ККТ.

В целях осуществления контроля за применением ККТ в денежных расчетах и расчетах с использованием платежных карт на нало-

говые органы возложенные определенные задачи и функции, о чем было сказано в предыдущем вопросе.

С 15 июля 2016 года вступил в силу Федеральный закон № 290 - ФЗ «О внесении изменений в ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Закон предусматривает следующие основные положения:

1. Передача информации о расчетах через операторов фискальных данных в ФНС России (рис. 12).

2. Возможность осуществления всех регистрационных действий с ККТ и иного юридически значимого документооборота по вопросам применения ККТ через личный кабинет на сайте ФНС России.

3. Изготовление кассовых чеков и бланков строгой отчетности исключительно кассовыми аппаратами с возможностью их направления в электронной форме на абонентский номер или электронную почту покупателя. Бланк строгой отчетности приравнен к кассовому чеку.

4. Применение кассовых аппаратов при оказании услуг, а также плательщиками единого налога на вмененный доход и патента.

5. Применение фискального накопителя (аналог электронной контрольной ленты защищенной) с возможностью его самостоятельной замены 1 раз в 3 года плательщиками ЕНВД и патента, а также сферы услуг. Предельные сроки применения фискального накопителя законом не ограничены.

6. Техническое обслуживание не обязательно для регистрации кассового аппарата в ФНС России.

7. Экспертиза произведенных кассовых аппаратов и технических средств операторов фискальных данных.

8. Поэкземплярный учет ФНС России произведенных кассовых аппаратов и фискальных накопителей в форме реестров.

9. Возможность применения ККТ в автономном режиме при определенных условиях.

10. Новые формы контрольных мероприятий, возможность запроса в банках информации по счетам в ходе оперативных проверок.

11. Плавный и поэтапный переход к новому порядку применения ККТ. Так, с 15 июля 2016 года была предусмотрена возможность добровольного перехода на новый порядок, с 1 февраля 2017 года регистрация ККТ осуществляется только по новому порядку, а с 1 июля

2017 года старый порядок прекратил свое действие. При этом организации-налогоплательщики ЕНВД, занятые в сфере торговли и общепита, а также индивидуальные предприниматели, применяющие ЕНВД и ПСН, осуществляющие деятельность по розничной торговле и общепиту, которые имеют наемных работников, применяют ККТ с 1 июля 2018 года.

Рисунок 12 – Схема передача информации о расчетах через операторов фискальных данных в ФНС России

Вместе с тем у налогоплательщиков, оказывающих услуги (за исключением услуг общепита при наличии наемных работников), а также индивидуальных предпринимателей, применяющих патент и ЕНВД (за исключением, осуществляющих розничную торговлю и оказание услуг общепита, и имеющих наемных работников), то есть для малого бизнеса, который не был обязан применять ККТ, новый порядок стал обязательным с 1 июля 2019 года.

Основные положения новой системы – это:

- передача информации о расчетах в электронном виде в адрес налоговых органов через *оператора фискальных данных*;
- электронная регистрация ККТ без посещения налогового органа и без физического предоставления ККТ;

- построение системы гарантированного выявления нарушений на основе автоматизированного анализа информации о расчетах, выявления зон риска совершения правонарушений и проведения точечных результативных проверок;
- вовлечение покупателей в гражданский контроль.

Новая схема обмена информацией о расчетах

В информационном обмене участвуют три элемента: пользователь ККТ, непосредственно применяющий ККТ (с встроенным фискальным накопителем), оператор фискальных данных и ФНС. Пользователь ККТ обязан передать данные чека ККТ с фискальным признаком оператору фискальных данных. Фискальный признак — это информация, предназначенная для проверки фискальных данных, которая формируется фискальным накопителем (для удобства восприятия — аналог электронной цифровой подписи).

Оператор фискальных данных (здесь можно провести аналогию с оператором электронного документооборота), по определению, данному в Федеральном законе № 54-ФЗ, — юридическое лицо, созданное в соответствии с законодательством РФ, имеющее место нахождения в РФ, получившее разрешение на обработку фискальных данных, осуществляющее хранение и обработку этих фискальных данных на территории РФ с использованием технических средств, принадлежащих ему на праве собственности. Оператор фискальных данных принимает отдельные чеки от ККТ, осуществляет их проверку, направляет подтверждение об их получении обратно на ККТ и с установленной периодичностью передает аккумулированные данные в ФНС России. (17).

Покупатель, осуществляя расчет с продавцом, получает кассовый чек. Если оплата произведена платежной картой через интернет-сайт, предусматривается отказ от обязательной выдачи чека на бумажном носителе: чек будет направлен покупателю в электронном виде. В остальных случаях чек будет печататься или направляться покупателю в электронном виде по его требованию.

Информация о чеках хранится как у налоговых органов, так и в фискальном накопителе кассового аппарата. Покупатель сможет найти свой чек с помощью соответствующего сервиса на официальном сайте ФНС России или воспользовавшись бесплатным мобильным приложением. Важно, что новая технология дает гражданину дополнительную защиту своих прав как потребителя за счет возможности не только получить электронный чек, но и самостоятельно быстро и

удобно проверить легальность кассового чека через соответствующее мобильное приложение и в случае возникновения вопросов тут же направить жалобу в ФНС России.

В приложении есть функционал по формированию и считыванию QR-кодов. Это двухмерные цифровые коды, которые распознаются простыми техническими средствами практически любого мобильного устройства с соответствующим программным обеспечением. В QR-коде, например, могут содержаться данные о номере телефона или адресе электронной почты. Если QR-код печатается на чеке ККТ, то в него «помещается» основная информация о расчетах (кто осуществил расчет, его сумма и дата, сведения о фискальном признаке, которым подписан чек). Такое решение позволяет сделать процедуру проверки чека простой и быстрой.

Поскольку у покупателя появляется возможность получать чек в электронном виде, в приложении предусмотрена функция перевода e-mail или номера мобильного телефона покупателя в QR-код. Так, покупатель может показать на экране мобильного телефона (страничка «Моя визитная карточка» приложения) открытый QR-код, который кассир считает сканером. В результате продавец автоматически получает сведения о том, на какой адрес отправить покупателю чек в электронном виде. То есть на кассе не потребуется диктовать свой e-mail, он будет считан с экрана мобильного телефона и сразу же поступит в ККТ для передачи чека в электронном виде покупателю.

С 2016 г. предприниматели уже смогли воспользоваться преимуществами нового порядка применения кассовых аппаратов. При этом владелец кассы получает инструмент, с помощью которого он сможет в режиме реального времени следить за своими оборотами, показателями, и лучше контролировать свой бизнес. Оперативное получение информации о расчетах обеспечивает прозрачность расчетов, что формирует соответствующую среду доверия, которая позволит практически отказаться от проверок с выходом на место установки контрольно-кассовой техники.

Важно, что предприниматель сможет не выходя из дома или офиса через официальный сайт ФНС России зарегистрировать кассу – все делается в режиме онлайн через интернет, без физического предоставления кассы налоговому инспектору. Это значительная экономия трудозатрат и времени. Примечательно, что в составе кассового аппарата можно будет использовать современные электронные устройства – мобильные телефоны и планшеты. (103).

Очень важно, что новая технология способствует созданию конкурентной бизнес среды. Ведь если один предприниматель работает честно и платит все налоги, а второй обманывает государство, то второй, за счет «экономии», может снижать цены на свою продукцию, и тем самым, нечестно выигрывать конкуренцию у честного налогоплательщика.

Меняются не столько кассы (их можно будет применять после однократной доработки), а сколько порядок их применения, который уже технически устарел. Это признают все специалисты рынка и эксперты.

Для предпринимателей прежний порядок нес избыточную административную нагрузку и затраты, он был неудобен и трудоемок. Например, предприниматель вынужден был каждый год менять память кассового аппарата, приносить кассу в налоговый орган для физического осмотра, ждать 5 дней, при этом заполнять всевозможные формуляры. Теперь зарегистрировать кассу можно за 10 минут через личный кабинет на сайте ФНС, а заменить блок памяти можно самостоятельно 1 раз в 3 года и регистрировать эти изменения также через личный кабинет на официальном сайте ФНС России!

Обмен данными будет происходить по установленным протоколам и в рамках заключенного договора между компанией или предпринимателем и оператором фискальных данных. Федеральный закон № 54-ФЗ устанавливает требования к таким операторам, и, соответственно, любая организация, которая будет соответствовать таким требованиям, может получить статус оператора. Наличие института операторов позволяет построить выгодную для предпринимателей модель, при которой для предпринимателя оператором может выступать, например, обслуживающий его банк, оператор электронного документооборота или телекоммуникационная компания. При этом такие компании могут формировать пакетные предложения, субсидировать покупку и обслуживание кассовых аппаратов своих клиентов или предлагать широкий спектр дополнительных услуг.

Необходимо отметить, что использование открытого рынка операторов при построении подобных систем – это общемировая практика. Предприниматели самостоятельно отдают предпочтение тому или иному оператору. Сроки заключения договора законом не предусмотрены, однако стоит отметить, что без такого договора новая ККТ не зарегистрируется.

Новая технология предусматривает оснащение всех кассовых аппаратов фискальными накопителями – эти устройства являются криптографическими средствами существенно более развитыми по сравнению с существующими ЭКЛЗ. Фискальные документы с помощью фискального накопителя подписываются ключом фискального признака – для удобства восприятия можно провести аналогию с усиленной цифровой подписью.

По вопросу необходимости ведения журнала кассира-операциониста следует учитывать позицию, изложенную в письме Министерства финансов РФ от 16.09.2016 № 03-01-15/54413, согласно которой постановление Госкомстата России от 25.12.1998 № 132 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций» не является нормативным правовым актом, принятым в соответствии с Федеральным законом № 54-ФЗ, и не относится к законодательству РФ о применении контрольно-кассовой техники, и, следовательно, не подлежит обязательному применению. Таким образом, применение журнала кассира-операциониста не является обязательным.

При регистрации ККТ в личном кабинете будет предоставлена возможность указать, какой вид торговли вы будете осуществлять. В случае разносной торговли можно указать не адрес установки техники, а например, регистрационный номер автомобиля курьера, на котором он будет развозить свой товар. С возвратом товара проблем возникнуть не должно – такая возможность существует в старом порядке и останется в новом.

Организации и индивидуальные предприниматели могут обратиться с заявлением о регистрации (перерегистрации) контрольно-кассовой техники и заявление о снятии контрольно-кассовой техники с регистрационного учета в любой налоговый орган, так как в соответствии с Федеральным законом № 54-ФЗ предусмотрена общая система регистрации контрольно-кассовой техники. Порядок представления соответствующих заявлений будет утвержден соответствующим приказом ФНС России, который в настоящее время размещен для обсуждения на сайте regulation.gov.ru

В соответствии с Федеральным законом № 54-ФЗ у пользователя контрольно-кассовой техники существует обязанность направить в случае предоставления покупателем (клиентом) пользователю до момента расчета абонентский номер либо адрес электронной почты кассовый чек в электронной форме покупателю (клиенту) на предостав-

ленный адрес электронной почты (при наличии технической возможности для передачи информации покупателю (клиенту) в электронной форме на адрес электронной почты). Статьей 14.5 КоАП РФ предусмотрена ответственность пользователя за не передачу чека в адрес покупателя (клиента). Таким образом, если пользователем выполнена обязанность по направлению чека на адрес электронной почты покупателя (клиента) при наличии такой технической возможности, то привлечению к ответственности такой пользователь за неполучение чека на адрес электронной почты покупателя (клиента) не подлежит.

Предусмотренный Федеральным законом № 54-ФЗ абонентский номер представляет собой номер телефона покупателя (клиента), который он предоставляет пользователю контрольно-кассовой техники до момента расчета.

Карточка регистрации контрольно-кассовой техники и карточка о снятии контрольно-кассовой техники с регистрационного учета размещаются непосредственно в личном кабинете контрольно-кассовой техники в электронном виде. Для получения поименованных карточек на бумажном носителе пользователю контрольно-кассовой техники необходимо обратиться в любой налоговый орган с письменным заявлением на предоставление карточки на бумажном носителе.

Итак, какие же преимущества дает новая технология? В первую очередь она позволяет добросовестному владельцу ККТ:

- снизить ежегодные расходы на ККТ;
- получить инструмент, с помощью которого он сможет в режиме реального времени следить за своими оборотами, показателями, и лучше контролировать свой бизнес;
- иметь возможность через сайт ФНС России зарегистрировать ККТ без ее физического предоставления в налоговый орган;
- применять в составе ККТ современные электронные устройства – мобильные телефоны и планшеты;
- избавиться от проверок, так как оперативное получение информации о расчетах обеспечивает соответствующую среду доверия;
- работать в условиях честной конкурентной бизнес среды за счет пресечения возможности недобросовестных налогоплательщиков незаконно минимизировать свои налоговые обязательства и нечестно получать конкурентное преимущество.

Гражданину новая технология дает дополнительную защиту своих прав как потребителя за счет возможности:

✓ получить электронный чек у оператора фискальных данных и (или) в своей электронной почте;

✓ самостоятельно быстро и удобно проверить легальность кассового чека через бесплатное мобильное приложение и в случае возникновения вопросов тут же направить жалобу в ФНС России.

С точки зрения государства ожидается легализации розничной торговли и сферы услуг и, соответственно, увеличение налоговых поступлений, а также оптимизация трудозатрат за счет перехода на электронную регистрацию и сосредоточения внимания налоговых органов на зонах рисках.

ГЛАВА 9. СИСТЕМА НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ КАК МЕХАНИЗМ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ УГРОЗАМ И РИСКАМ НАЛОГОВОЙ БЕЗОПАСНОСТИ

9.1. Международное налоговое сотрудничество в системе налогового администрирования в целях налоговой безопасности

Информационный налоговый обмен развивается не только внутри государства, но и на международном уровне, в сфере международного сотрудничества с налоговыми администрациями других стран. В частности реализуется комплекс мер в рамках договоров международного сотрудничества и участия государств в деятельности таких международных организаций как: Европейская организация налоговых администраций (ЮТА); Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР); Совет руководителей налоговых служб (СРНС) при Интеграционном комитете при Евразийском экономическом сообществе (ЕврАзЭС); Совет государств региона Балтийского моря (Балтсовет); Шанхайская организация сотрудничества (ШОС); БРИКС и других. (103).

Развитие международного сотрудничества налоговых администраций на современном этапе характеризуется применением и развитием многосторонней Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам. Конвенция ратифицирована в России Федеральным законом от 04.11.2014 № 325-ФЗ «О ратификации конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам», который предусматривает:

- ✓ значительное расширение обмена налоговой информацией с иностранными государствами, в том числе с оффшорными юрисдикциями;
- ✓ проведение одновременных налоговых проверок с иностранными коллегами;
- ✓ взыскание налоговой задолженности российских организаций за рубежом. (103).

С 01.07.2015 Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам между государствами вступила в силу в РФ. На основании указанной Конвенции были разработаны:

- Многостороннее соглашение компетентных органов (Multilateral Competent Authority Agreement, МСАА);

- Единый стандарт отчетности по автоматическому обмену информацией о финансовых счетах (Common Reporting Standard, CRS).

Финансовая информация, которой планируют обмениваться страны, включает в себя сведения о счетах нерезидентов, суммах остатков и оборотов за отчетный год в отношении договоров, предусматривающих оказание финансовых услуг.

Договора, предусматривающие оказание финансовой услуги – это договора:

- банковского счета (вклада),
- добровольного страхования жизни,
- о брокерском обслуживании,
- доверительного управления (в том числе договор доверительного управления паевым инвестиционным фондом, присоединение к которому осуществляется путем приобретения инвестиционных паев паевого инвестиционного фонда),
- депозитарного обслуживания,
- пенсионные,
- с клиринговой организацией об оказании клиринговых услуг,
- инвестиционного товарищества,
- или иные, в рамках которых организация финансового рынка принимает от клиентов денежные средства или иные финансовые активы для хранения, управления, инвестирования и (или) осуществления иных сделок в интересах клиента либо прямо или косвенно за счет клиента. (103).

В основном контролирующие органы интересуются информацией о физических лицах, являющихся конечными бенефициарами доходов, получаемых ими в иностранных государствах.

В настоящее время Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам насчитывает уже 84 юрисдикций в качестве основных участников, в состав которых уже включены известные оффшоры: Аруба, Бермуды, Британские Виргинские острова; Каймановы острова; Кипр; Фарерские острова; Гибралтарские острова, Остров Гернси, Ирландия, Остров Мэн, Остров Джерси, Лихтенштейн, Люксембург, Мальта, Монсеррат, Нидерланды, Сан Марино, Сингапур. (103).

Участниками глобального форума по прозрачности и обмену налоговой информацией, являются страны G20[2], ОЭСР[3], ЕС[4]; международные финансовые центры и отдельные развивающиеся государства. Международный стандарт прозрачности и обмена налоговой информацией реализуется на основе соблюдения требований конфиденциальности обмениваемой информации. Автоматический обмен информацией о финансовых счетах организуется на основе Модельного соглашения компетентных органов и Общего стандарта отчетности.

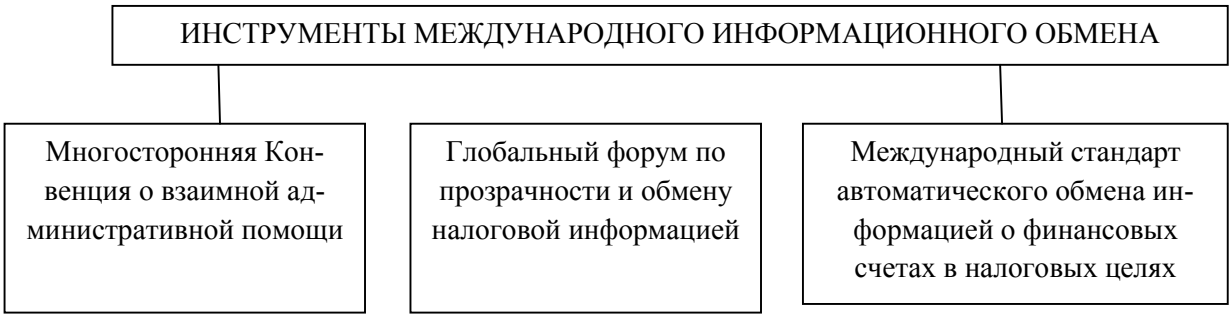

Рисунок 13 - Инструменты международного информационного обмена

В настоящее время контролирующие органы государств уже обмениваются такой информацией, но на основании отдельных запросов. По новым правилам обмен информацией будет осуществляться на автоматической основе в унифицированном электронном формате ежегодно в течение 9 месяцев после окончания отчетного года.

Первый такой обмен финансовой информацией для России был запланирован на сентябрь 2018 года.

Состав информации, подлежащей передаче в ФНС РФ:

---

[2] **G20 –** Австралия, Аргентина, Бразилия, Великобритания, Германия, Индия, Индонезия, Италия, Канада, Китай, Мексика, Россия, Саудовская Аравия, США, Турция, Франция, Южная Корея, ЮАР, Япония и Европейский союз.

[3] **Организация экономического сотрудничества** и **развития –** Австралия, Исландия, Нидерланды, Турция, Австрия, Испания, Новая Зеландия, Финляндия, Бельгия, Италия, Норвегия, Франция, Венгрия, Канада, Польша, Чешская Республика, Германия, Корея, Португалия, Чили, Греция, Латвия, Великобритания, Швейцария, Дания, Литва, Соединенные Штаты, Швеция, Израиль, Люксембург, Словакия, Эстония, Ирландия, Мексика, Словения, Япония.

[4] **Европейский союз** – Австрия, Швеция, Финляндия, Венгрия, Чехия, Словения, Словакия, Польша, Мальта, Литва, Латвия, Эстония, Кипр, Греция, Люксембург, Бельгия, Франция, Италия, Германия (ФРГ), Голландия, Ирландия, Дания, Великобритания, Португалия, Испания, Румыния, Болгария, Хорватия.

1) Информация о клиенте /выгодоприобретателе/, являющемся налоговым резидентом иностранного государства:

– ФИО / наименование,
– дата и место его рождения для физического лица,
– адрес места фактического проживания / адрес в стране регистрации,
– государство налогового резидентства,
– иностранный ИНН.

2) Информация о договоре, предусматривающем оказание финансовой услуги:

– номер счета (или его аналог), номер и дату договора;
– сумма (остаток средств на счете или сумма договора).

3) Информация о факте прекращения и о дате прекращения такого договора.

Если размер суммы по счету ≤ 0 (в том числе в случае предоставления кредита (овердрафта) клиенту), то для целей предоставления информации соответствующая сумма признается равной нулю.

Само по себе участие в Конвенции не означает рассылку Россией информации о счетах нерезидентов государствам-оппонентам. Автоматический обмен осуществляется только между странами, заключившими двусторонние соглашения. В соглашении страны могут договориться таким образом, что одно государство представляет информацию полностью, а другое – в ограниченном виде, например, по определенным видам счетов. ФНС России пока не заключила двусторонние соглашения с контролирующими органами других стран.

Вместе с тем для реализации требований Конвенции и МСАА Федеральным законом от 27.11.2017 № 340-ФЗ Налоговый кодекс РФ дополнен новыми главами:

Глава 20.1. Автоматический обмен финансовой информацией с иностранными государствами (территориями);

Глава 20.2. Международный автоматический обмен страновыми отчетами в соответствии с международными договорами РФ. (3).

В связи с принятием в РФ указанной Конвенции, на финансовые организации легли и новые обязанности. Закон № 340-ФЗ, в частности, установил обязанность для организаций финансового рынка (банков, страховых компаний, брокеров и т.п.):

- ✓ проводить процедуры по выявлению среди своих клиентов и их бенефициаров иностранных налоговых резидентов;

- ✓ определять статусы договоров / счетов (подлежит информация передачи / не подлежит);
- ✓ ежегодно представлять сведения о счетах нерезидентов в ФНС России.

Положения НК РФ о составе финансовой информации соответствуют требованиям Единого стандарта отчетности по автоматическому обмену информацией о финансовых счетах (Common Reporting Standard, CRS). Установление конкретной процедуры, сроков, состава информации и порядка ее представления в налоговое ведомство входит в компетенцию Правительства РФ.

В отношении действующих договоров по состоянию на 01.01.2018 финансовые организации могут использовать имеющиеся в их распоряжении данные (данные программного обеспечения, договоры и т.п.). В течение 2 лет недостающую информацию нужно будет восполнить (в частности, ИНН в стране регистрации, место рождения). В отношении вновь заключаемых договоров (после 01.01.2018) финансовым организациям потребуется запрашивать у клиентов необходимые информацию и документы, подтверждающие налоговое резидентство.

В НК РФ нет оговорки о том, что представлять сведения в ФНС России нужно только о резидентах стран, с которыми подписаны двусторонние соглашения. Представлять сведения нужно по всем иностранцам (кроме указанных ниже ЮЛ), а так же по тем лицам, чье резидентство не установлено. Если нерезиденты финансовой организацией не выявлены, об этом она также обязана сообщить в ФНС России.

Передача информации в ФНС России не требуется:

✓ в отношении ЮЛ, осуществляющих активную деятельность. Информацию об активности организации можно оценить на основании СМИ (как указывает НК РФ: «из публично доступной информации можно разумно предположить…»);

Основные признаки активной организации:

- менее 50% пассивных доходов;
- акции обращаются на ОРЦБ.

✓ в отношении клиентов-ЮЛ, если величина остатка средств на счете на отчетную дату или суммы договора по существующим договорам составляет ≤ 250 тыс. долларов США;

✓ в отношении финансовых организаций из утвержденного перечня (освобожденные финансовые организации).

Освобожденные финансовые организации:

1) Центральный Банк Российской Федерации (Банк России),
2) ПФ РФ, ФОМС, ФСС России,
3) акционерное общество "ДОМ.РФ",
4) акционерное общество "Российская венчурная корпорация",
5) Государственная корпорация Агентство по страхованию вкладов,
6) Государственная корпорация Фонд Содействия реформированию ЖКХ,
7) международные организации по перечню, утвержденному МИД РФ совместно с Минфином РФ.

По физическим лицам ограничений в данном вопросе нет. Это означает, что по каждому физическому лицу – нерезиденту финансовые компании представят информацию в ФНС России.

Если остаток на счете такого физического лица превышает 1 млн. долларов, то к его персоне финансовой компании предписано оказать особое внимание в части проверки его резидентства.

В целях обеспечения новых положений НК РФ введены штрафные санкции (табл. 13).

За налоговые правонарушения, предусмотренные статьями 129.7 и 129.8 НК РФ, выявленные в 2017, 2018 и 2019 годах, налоговые санкции, предусмотренные указанными статьями, не применяются.

Аналогичные правила действуют и для счетов российских резидентов, открытых за рубежом в иностранных банках, фондах и т.п. Иностранные контролирующие органы будут получать информацию о счетах россиян от финансовых организаций своей юрисдикции и передавать в ФНС России.

В результате внедрения указанных изменений контролирующие органы государств планируют стереть границы между странами для усиления налогового контроля. Информация о счетах физических лиц, а также информация о конечных бенефициарах компаний, зарегистрированных за рубежом, и их доходах станет открытой для контролирующих органов.

Несмотря на то, что в настоящее время ФНС России не заключила двухсторонних соглашений с контролирующими органами других государств, налоговые органы РФ уже начали аккумулировать сведения о нерезидентах, которые смогут использовать при проведении налоговых проверок, выявлении схем ухода от уплаты налогов, а также передавать иностранным контролирующим органам по их за-

просам (пока не в автоматическом режиме и не в унифицированном формате).

Таблица 13

Виды нарушений и суммы штрафов при международном обмене налоговой информацией, установленные НК РФ

Статья НК РФ	Вид нарушения	Сумма штрафа, руб.
129.7 (п.1)	Ненаправление в установленный срок организацией финансового рынка финансовой информации	500 000
129.7 (п.2)	Невключение организацией финансового рынка финансовой информации о клиенте организации финансового рынка, выгодоприобретателе и (или) лицах, прямо или косвенно их контролирующих	50 000 за каждый факт
129.8	Нарушение порядка установления налогового резидентства клиентов, выгодоприобретателей и лиц, прямо или косвенно их контролирующих, путем непринятия установленных мер	50 000
129.9	Неправомерное непредставление в установленный срок уведомления об участии в международной группе компаний или представление уведомления об участии в международной группе компаний, содержащего недостоверные сведения	50 000
129.10	Неправомерное непредставление в установленный срок странового отчета или представление странового отчета, содержащего недостоверные сведения	100 000
129.11 (п.1)	Непредставление в установленный срок налогоплательщиком национальной документации (по международной группе компаний)	100 000
129.11 (п.2)	Непредставление в установленный срок налогоплательщиком глобальной документации (по международной группе компаний)	100 000

Источник: Составлена авторами на основании НК РФ (часть 1). - http://www.garant.ru.

Кроме того, на сайте ОЭСР рядом с «Россией» вместо нулей появились цифры «Россия 56/73», это означает, что из России налоговая информация в автоматическом режиме будет отправляться в 56 государств, а в Россию поступать в таком же режиме из 73 государств. (103).

Держателям счетов в иностранных банках следует отслеживать заключения ФНС России двусторонних соглашений с другими государствами.

Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам большое внимание уделяет проведению одновременных налоговых проверок и оказанию помощи по взысканию налоговой задолженности налогоплательщиков за рубежом. Ключевыми моментами оказания административной помощи являются: обмен информацией; проведение одновременных налоговых проверок; участие в налоговых проверках за границей; оказание помощи по взиманию налогов, включая принятие обеспечительных мер; своевременное направление документов. Административная помощь оказывается государством независимо от того, является ли налогоплательщик резидентом, либо гражданином страны или любого иного государства. (103).

Между налоговыми органами разных стран реализуется концепция нового административного механизма взаимодействия. Если традиционными во взаимодействии до настоящего времени считались два механизма: обмен информацией по запросу и обмен опытом и лучшей практикой, — то для реализации новых механизмов планируется активное использование Объединенного центра информации о налоговых уклонениях и Общей системы передачи информации (Common Transmission System).

Для налоговой прозрачности всех входящих в состав Конвенции юрисдикций создан механизм международного контроля, который большей частью реализуется участниками Глобального форума ОЭСР по прозрачности и обмену налоговой информацией. *В настоящее время он включает в себя 122 юрисдикции и его задачами являются:*

- внедрение международного стандарта прозрачности и обмена налоговой информацией;
- участие и внесение вклада в проведение страновых обзоров;
- поддержка бюджета организации.

Международный стандарт прозрачности и обмена налоговой информацией требует наличия действенных механизмов обмена информаций по запросу. Надежность информации и полномочия по ее

получению, а также своевременному предоставлению по запросам гарантируется четырьмя принципиальными критериями:

- банковские счета (практически перестала существовать банковская тайна);
- собственность;
- идентификация налогоплательщика;
- бухгалтерская отчетность.

Международный стандарт прозрачности и обмена налоговой информацией реализуется на основе неукоснительного соблюдения требований конфиденциальности в отношении обмениваемой информации. Разработанный стандарт автоматического обмена информацией о финансовых счетах в налоговых целях (Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters) основан на использовании Модельного соглашения компетентных органов и Общем стандарте отчетности.

Большой интерес представляет Общий стандарт отчетности, согласно которому для каждой страны — участники Соглашения является обязательным представление отчетности следующими финансовыми организациями: банками, опекунскими учреждениями, депозитариями, страховыми компаниями, трастами, фондами, инвестиционными организациями. Отчетность должна содержать информацию о счетах, включая депозиты и опекунские счета; процентах; дивидендах; результатах продажи финансовых активов и ином доходе от активов, находящихся на счетах или соответствующих платежах по счетам; страховых продуктах; задолженности; собственных средствах.

Качество предоставляемых в отчетности данных оценивается при помощи особых процедур Due Diligence[5]

Для обеспечения качества предоставляемой в отчетности информации важное значение имеет прозрачность «пассивных организаций» в целях выхода на контролируемых лиц.

Применение общего стандарта отчетности в России коснется, в первую очередь, банков и иных финансовых учреждений. В соответ-

[5] Due Diligence, дью-дйлидженс (англ, due diligence — должная добросовестность) процедура составления объективного представления об объекте инвестирования, включающая в себя оценку инвестиционных рисков, независимую оценку объекта инвестирования, всестороннее исследование деятельности компании, комплексную проверку её финансового состояния и положения на рынке. Обычно проводится перед началом покупки бизнеса, осуществлением сделки по слиянию (присоединению), подписанием контракта или сотрудничеством с этой компанией

ствии с требованиями стандарта все финансовые учреждения, включая коммерческие банки будут проводить Due Diligence и выявлять контролирующих лиц.

Полученная информация должна быть передана в налоговый орган, который, в свою очередь, должен осуществлять правильную поэтапную работу с полученной информацией:

1) сортировку информации о контролирующих лицах по соответствующим странам;

2) направление информационного сегмента в ту или иную страну;

3) получение необходимых сегментов от налоговых органов других стран;

4) сопоставление полученных данных со сведениями, содержащимися в собственных базах данных;

5) осуществление обратной связи с налоговыми органами других стран в целях повышения качества информации. (103).

Общая система передачи информации в Российской Федерации регулируется Федеральным законом «Об особенностях осуществления финансовых операций с иностранными гражданами и юридическими лицами, о внесении изменений в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях и признании утратившими силу отдельных положений, законодательных актов Российской Федерации» от 28.06.2014 № 173-ФЗ. Согласно данному закону все организации финансового рынка обязаны выявлять лиц, на которых распространяются нормы законодательства иностранного государства о налогообложении иностранных счетов и их обслуживании. Законом установлены сроки предоставления клиентом такой информации, запрашиваемую организациями финансового рынка – не менее 15 рабочих дней со дня направления запроса. Информационное взаимодействие между организациями финансового рынка и налоговыми органами отражено на рисунке 14.

Под клиентом — иностранным налогоплательщиком Федеральный закон № 83-ФЗ понимает:

• физических лиц — граждан РФ. Исключение составляют физические лица, имеющие вместе с российским гражданством гражданство иностранного государства (за исключением гражданства государства — члена Таможенного союза), а также физические лица, имеющие вид на жительство в иностранном государстве;

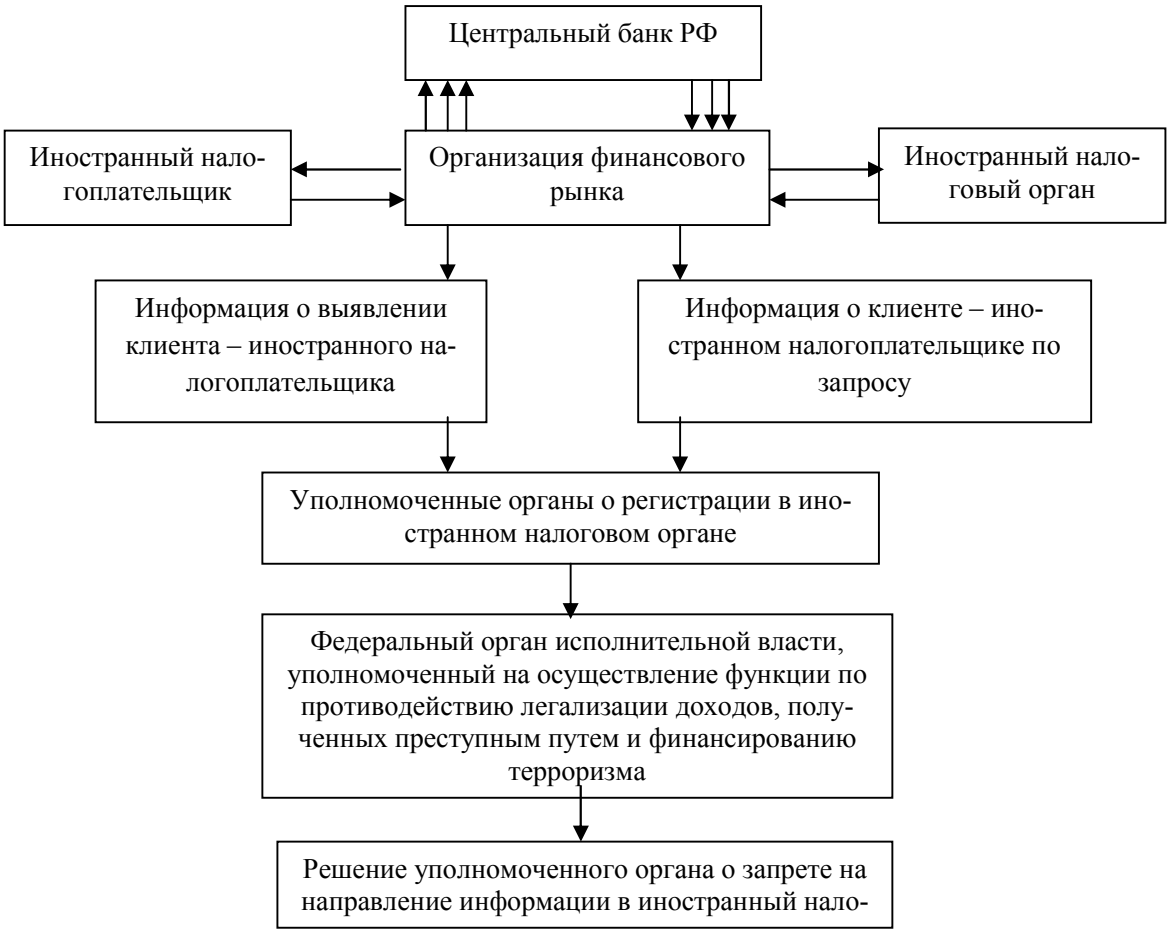

Рисунок 14 - Схема информационного взаимодействия между организациями финансового рынка и уполномоченными органами

• юридических лиц, созданных в рамках законодательства РФ, у которых 90% акций (долей) уставного капитала прямо или косвенно контролируются РФ и (или) гражданами РФ. (20, ст.2).

Перечисленные налоговые механизмы являются новыми, для их реализации созданы: Объединенный центр информации о налоговых уклонениях и Общая система передачи информации.

Россия, как страна, заинтересованная в международном налоговом сотрудничестве, активно развивает информационное обеспечение для собственной системы налогового администрирования за счет использования всех информационных ресурсов государственных органов управления, новых информационных технологий и созданных на их основе электронных сервисов для налогоплательщиков. Следует отметить особую роль двух информационных систем: Федеральной информационной адресной системы (ФИАС), созданной в 2011 г. для обеспечения унификации структуры адресной информации в России, не содержащей персональных данных, и обеспечения предоставления

государственных и муниципальных услуг в электронном виде; и Системы межведомственного электронного взаимодействия (СМЭВ), введенной в действие на основе Федерального закона № 210-ФЗ «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг» от 27.07.2010 г.

Роль Федеральной налоговой службы в системе ФИАС определена как: модератора данных, администратора прав доступа и администратора всей системы. Вся информация в системе систематизирована в двух вариантах адресации: на основе административно-территориального деления субъектов РФ и на основе муниципального деления, т.е. территориальных принципов организации местного самоуправления.

СМЭВ как Федеральная государственная информационная система предназначена для обмена данными разными органами власти. Федеральная налоговая служба является участником этой системы и одним из основных «поставщиков» информации для других ведомств в целях оказания государственных услуг и исполнения государственных функций. Чаще всего информацией налоговых органов пользуются: МВД России, ФСБ России, Росреестр, Федеральное казначейство, различные лицензирующие органы и иные ведомства.

Эффективность применения охарактеризованных выше информационных ресурсов дополняется эффективностью применения 11 базовых информационных реестров, из которых ФНС России имеет четыре собственных:

- ЕГРЮЛ (Единый государственный реестр юридических лиц);
- ЕГРИП (Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей);
- ЕГРН (Единый государственный реестр налогоплательщиков);
- ФИАС (Федеральная информационная адресная система).

В информационном обеспечении всех функций налогового администрирования и управления всеми областями деятельности налоговых органов, включая деятельность по обеспечению налоговой безопасности, значимую роль играют базовые информатизированные системы АИС «Налог-3», включающая два важнейших компонента:

- систему предоставления налоговой и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи;
- систему электронных сервисов для обслуживания налогоплательщиков. (103).

9.2. Противодействие международному уклонению от налогообложения и информационное взаимодействие между государствами

В последние десятилетия проблема использования различных схем налогового планирования приобрела мировые масштабы. Страны во всем мире сталкиваются со стратегиями по минимизации налогообложения путем распределения налогооблагаемого дохода в страны с низким или нулевым уровнем налогового бремени и снижению налогооблагаемой базы в стране происхождения капитала.

Для предотвращения тенденций по минимизации налогообложения Группа 20 и ОЭСР выработали план действий для достижения справедливого и определенного налогообложения в странах получения прибыли.

Современная международная налоговая повестка, а также действующее международное нормативно-правовое регулирование в налоговой области предусматривают подходы и инструменты, которые направлены на борьбу с международным уклонением от налогообложения. (103).

Размывание налогооблагаемой базы и вывод прибыли из-под налогообложения (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) является мировой проблемой, которая требует глобальных решений. В самом широком понимании BEPS означает совокупность схем налогового планирования, используемых транснациональными компаниями для искусственного вывода налогооблагаемой прибыли из-под налогообложения в тех странах, где эта прибыль была получена.

Результатом использования BEPS является очень низкая налоговая нагрузка на доходы мультинациональной компании в целом, а также так называемое "двойное неналогообложение", т.е. ситуация, когда компания не платит налоги ни в юрисдикции, где доходы были получены, ни там, где они были задекларированы в целях налогообложения.

Практика использования BEPS приводит к фундаментальным искажениям в принципах справедливой конкуренции, поскольку крупные компании, использующие BEPS в целях минимизации своих налоговых обязательств, возникающих в разных странах, получают сравнительные коммерческие преимущества в сопоставлении с предприятиями, ведущими свою деятельность преимущественно на национальном уровне.

В 2013 году под председательством Российской Федерации в лидеры стран G20 одобрили План действий по борьбе с размыванием налогооблагаемой базы и вывод прибыли из-под налогообложения (план по BEPS), который включает в себя меры, направленные на совершенствование международной налоговой политики и налогового администрирования, по 15 направлениям с целью противодействия уклонению от налогообложения, включая использование офшорных схем. Осенью 2015 года были опубликованы итоговые отчеты плана по BEPS. (103).

Содержание Плана по BEPS:

1. Вызовы «цифровой экономики», электронная торговля. Позволяют продавать товарами и оказывать услуги в любой стране без фактического присутствия (постоянного представительства) там налогоплательщика.

2. Противодействие «двойному неналогообложению», которое возникает вследствие различий в налоговых правилах разных стран (т.н. treaty shopping).

3. Ужесточение правил налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний.

4. Ограничение возможностей по размыванию налоговой базы за счет процентных и иных финансовых выплат, в частности страховых в сделках с взаимозависимыми лицами.

5. Противодействие «вредоносной» налоговой практике (конкуренции между юрисдикциями). Задача ОЭСР выявлять такие налоговые режимы и добиваться устранения такой конкуренции.

6. Установление примата экономического содержания над формой. Так, предусматривается разработать механизмы противодействия использованию компаний-оболочек (SPV) для целей применения льгот, предусмотренных соглашениями об избежании двойного налогообложения.

7. Изменение определения постоянного представительства для предотвращения искусственного избежания получения статуса постоянного представительства. В результате, если иностранная организация не получает статус ПП (например, не осуществляет деятельность на строительной площадке, не пользуется недрами, не продает товары со склада и т.д.) и одновременно получаемые доходы не облагаются налогом на доход в стране резидентства, то снова возникает ситуация двойного неналогообложения.

8-10. Совершенствование правил трансфертного ценообразования, в первую очередь в сфере нематериальных активов. Предполагается внесение изменений в рекомендации ОЭСР по трансфертному ценообразованию, которые касаются определения нематериальных активов, их собственника (юридического и фактического), а также введения новых методик оценки стоимости НМА на основании дисконтированных денежных потоков.

11. Разработка методологии по сбору и анализу данных о BEPS (в т.ч. оценка масштабов и последствий от BEPS, а также влияния мер, принятых для противодействия BEPS).

12. Разработка глобальных обязательных стандартов по раскрытию налогоплательщиками фактов «агрессивного налогового планирования». В качестве примера приводится опыт США, когда вводятся правила по обязательному раскрытию налоговым органам применяемых налогоплательщиками схем, в т.ч. и в отношении консультантов. Несоблюдение требований влечет существенные санкции как для налогоплательщика, так и консультанта.

13. Пересмотр требований к содержанию документации о ценообразовании, представляемой налогоплательщиком в целях контроля трансфертного ценообразования. Стандарт такой отчетности (Country-by-Country Reporting) для транснациональных компаний предполагает раскрытие «глобальной картины» о доходах, расходах, их распределении, суммах выплаченных налогах, фактическом месте осуществления деятельности.

14. Повышение эффективности разрешения международных налоговых споров рамках соглашений об избежании двойного налогообложения.

15. Разработка и принятие универсального многостороннего соглашения (Multilateral Instrument) для единовременного внесения изменений в действующие соглашения об избежании двойного налогообложения (с учетом исполнения вышеуказанных 14 пунктов).

Конвенция по взаимной административной помощи по налоговым делам 1988 года – важнейший документ многостороннего налогового сотрудничества. Ее положения позволяют налоговым администрациям стран осуществлять взаимодействие в виде обмена информацией, проведения совместных проверок, взыскания налоговой задолженности за рубежом и т.д. Сегодня участниками Конвенции являются уже более 120 юрисдикций. Для Российской Федерации она вступила в силу 1 июля 2015 г.

Двусторонние договоры об избежании двойного налогообложения – важный инструмент международного сотрудничества в налоговой сфере. В настоящий момент Россия заключила подобные соглашения с более чем 80 юрисдикциями. (103).

Международное сотрудничество

Прозрачная, понятная и эффективная система налогообложения является необходимой основой для здорового функционирования экономики страны. ФНС России ведет активную работу по усилению своего присутствия на различных международных площадках и международных организациях, укрепляет многостороннее и двустороннее сотрудничество с налоговыми администрациями других стран, принимает активное участие в дискуссиях по вопросам международной налоговой повестки, а также выработке мер по вопросам международного налогообложения. Это позволяет оперативно реагировать на современные налоговые вызовы и своевременно внедрять передовой международный опыт в сфере налогового администрирования.

БРИКС/BRICS

Межгосударственное объединение Бразилии, России, Индии, Китая, Южноафриканской Республики (БРИКС). (103).

Работа ФНС России по линии БРИКС осуществляется как на национальном уровне, так и на двусторонней и многосторонней основе.

Основными направлениями работы по линии БРИКС являются: разработка Плана действий по BEPS, решение стран Большой 20 и присоединившихся к ним странам внедрять автоматический обмен финансовой информацией в налоговых целях, создание Общей системы передачи данных, и другие события, которые изменили ландшафт международного налогового администрирования. Взаимодействие налоговых администраций стран БРИКС непрерывно происходит на таких площадках как Форум ОЭСР по налоговому администрированию и его Бюро, в состав которого, наряду с другими странами, входят главы налоговых служб России, Китая и Индии.

ОЭСР/OECD

Организация экономического сотрудничества и развития (сокр. ОЭСР, англ. Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD) — международная экономическая организация развитых стран, признающих принципы представительной демократии и свободной рыночной экономики. (103).

Основной рабочий орган ОЭСР в сфере глобального налогового сотрудничества – *Форум по налоговому администрированию* (Forum on Tax Administration, FTA). ФНС России принимает активное участие в работе Форума.

Кроме того, ФНС России участвует в заседаниях рабочих групп при Комитете ОЭСР по налоговым вопросам - Рабочей группы № 1 ОЭСР по налоговым соглашениям об избежании двойного налогообложения и смежным вопросам, Рабочей группы ОЭСР №6 по трансфертному ценообразованию, Рабочей группы № 10 ОЭСР по обмену информацией, Глобального форума по прозрачности и обмену информацией и других рабочих органов ОЭСР.

Форум по налоговому администрированию (FTA)

Площадка для глав налоговых администраций, цель которой – постоянный обмен мнениями и опытом и выработка общей позиции по ключевым вопросам международной налоговой повестки. В настоящий момент в состав FTA входит 51 руководитель налоговых администраций.

ФНС России – полноправный член FTA и принимает активное участие в работе организации. В настоящий момент Председателем FTA является глава налоговой администрации Норвегии Г.-Х. Хольте. Руководитель ФНС России М.В. Мишустин является членом Бюро Форума. Делегации ФНС России регулярно принимают участие в различных мероприятиях под эгидой ОЭСР, в пленарных заседаниях, в заседаниях Бюро, рабочих встречах и семинарах.

Последнее XII пленарное заседание (совместно со встречей Бюро) состоялось в марте 2019 г. в Сантьяго (Чили). До этого встреча Бюро состоялась в ноябре 2018 г. в Париже, а предпоследнее пленарное заседание – в сентябре 2017 г. в Осло. (103).

Международные проекты под эгидой FTA

В настоящий момент ФНС России курирует два международных проекта под эгидой FTA – проект по онлайн-кассам и сообщество по цифровой трансформации.

В рамках проекта по онлайн-кассам ФНС России изучает опыт стран мира по внедрению и использованию систем передачи данных

о розничных продажах в реальном времени. Задача проекта – составить пошаговые рекомендации для налоговых администраций по созданию и эксплуатации таких систем. В ходе проекта проведен международный семинар в Будапеште, итоги которого опубликованы в виде справочного документа. Итоговый отчет по проекту опубликован в марте 2019 г. (103).

Сообщество по цифровой трансформации должно стать площадкой постоянного обмена опытом и знаниями между налоговыми администрациями в сфере использования цифровых технологий. В сентябре 2018 г. проведена первая встреча Консультативной группы сообщества.

В 2015-2017 года ФНС России являлась куратором международного проекта по электронным услугам налогоплательщикам и цифровым каналам доставки. В рамках проекта специалисты ФНС России изучили мировой опыт применения передовых технологий в налоговом администрировании и выработали рекомендации для руководителей налоговых органов стран мира. Эти рекомендации стали основой отчета «*Технологии для лучшего налогового администрирования*», информационной справки о мобильных технологиях, системах искусственного интеллекта и машинного обучения, а также исследования цифровой зрелости налоговых администраций. (103).

ЕОНА/IOTA

Европейская организация налоговых администраций (англ. Intra-European Organisation of Tax Administrations, IOTA) - межправительственная международная организация, основывающаяся на членстве налоговых администраций и созданная в 1996 году. Членами организации являются 44 налоговые администрации. (103).

Миссия организации - обеспечение форума для обсуждения практических проблем налоговых ведомств, содействие сотрудничеству между администрациями и правительствами в европейском регионе и поддержание их развития согласно их индивидуальным потребностям.

Деятельность IOTA нацелена на совершенствование и повышение эффективности налогового администрирования, следовательно, приоритеты этой организации и ФНС России во многом совпадают. В

частности, это касается решения таких актуальных задач, как модернизация деятельности налоговых органов, осуществление налоговых проверок, противодействие правонарушениям в налоговой сфере, в том числе борьба с мошенничеством при взимании НДС, оценка налоговых рисков по отраслям, повышение качества облуживания налогоплательщиков, внутренний контроль и др.

Участие ФНС России в IOTA

1 января 2011 года ФНС России вступила в IOTA, членство в которой играет важную роль в процессе развития профессиональных контактов, обмена опытом и проведения совместных мероприятий с налоговыми администрациями Европы. (103).

ЕАЭС/EEU

Евразийский экономический союз представляет собой международную организацию региональной экономической интеграции, целью которой является обеспечение свободы движения товаров, услуг, капитала и рабочей силы, а также проведение скоординированной, согласованной или единой политики в отраслях экономики. (103).

Основные направления деятельности в ЕАЭС, в которых ФНС России принимает участие:

- механизм косвенного налогообложения во взаимной торговле и обмен информацией;
- маркировка товаров;
- прослеживаемость товаров;
- валютный контроль;
- цифровая повестка. (103).

Взаимодействие ФНС России с государствами – членами ЕАЭС осуществляется посредством участия в работе различных Консультативных комитетов и рабочих групп при Евразийской экономической комиссии.

Активно ведется работа в рамках Рабочей группы при Консультативном комитете по финансовым рынкам по вопросам валютного регулирования и валютного контроля на территории ЕАЭС и на площадке *Консультативного комитета по налоговой политике и администрированию при Коллегии ЕЭК*, приоритетными задачами которого являются формирования единых подходов в проведении налоговой

политики государств-членов ЕАЭС по согласованным направлениям; совершенствование косвенного налогообложения во взаимной торговле на единой таможенной территории ЕАЭС; совершенствования информационного взаимодействия налоговых органов государств – членов ЕАЭС. (103).

Государства - члены ЕАЭС: Российская Федерация, Республика Армения, Республика Беларусь, Республика Казахстан, Кыргызская Республика.

Основополагающими документами по налоговому взаимодействию между государствами – членами ЕАЭС являются:

Договор о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года;

Положение о Консультативном комитете по налоговой политике и администрированию, утвержденное Решением Коллегии ЕЭК от 15.03.2012 № 13;

Протокол от 11 декабря 2009 года об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов Евразийского экономического союза об уплаченных суммах косвенных налогов. (103).

ФАТФ/FATF

Группа разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ) (Financial Action Task Force on Money Laundering (FATF)) – межправительственная организация, созданная в 1989 году по решению стран «Большой семерки», которая занимается выработкой мировых стандартов в сфере противодействия отмыванию преступных доходов и финансированию терроризма (ПОД/ФТ), а также осуществляет оценки соответствия 228 национальных систем ПОД/ФТ этим стандартам. Основным инструментом ФАТФ в реализации своего мандата являются 40 рекомендаций в сфере ПОД/ФТ, которые подвергаются ревизии в среднем один раз в пять лет. Членами ФАТФ являются 35 стран и две международные организации, наблюдателями – 23 организации и 3 страны. (103).

Перевод названия организации и аббревиатура на русском языке закреплены в статье 12 Федерального закона от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».

С 2004 года в деятельности ФАТФ от имени Российской Федерации участвует Федеральная служба по финансовому мониторингу.

ФРК/CRF

Форум регистраторов компаний представляет собой международную некоммерческую организацию администраторов реестров предприятий и ценных бумаг.

ФНС России следит за международной практикой и передовым опытом в сфере как регистрации предприятий и предпринимателей, так и развития соответствующих реестров и представления сведений из них. Это позволяет эффективно планировать действия ФНС России по правовому и технологическому развитию процессов регистрации.

16-й Форум регистраторов компаний состоялся в апреле 2019 года в Македонии. (103).

КСРНС/ССНТА

КСРНС является органом отраслевого сотрудничества СНГ и осуществляет свою деятельность в целях обеспечения координации взаимодействия налоговых служб государств-участников СНГ.

Основной документ: Решение Совета глав правительств СНГ от 31.05.2001 о создании КСРНС и Положение о КСРНС . (103).

Заседания КСРНС проводятся один раз в год, деятельность Совета в течение года координируется Рабочими группами.

Представители ФНС России осуществляют руководство четырьмя из шести Рабочих групп КСРНС: по организации обмена информацией между налоговыми органами государств-участников СНГ; по налоговому контролю в государствах-участниках СНГ; по налогообложению имущества и доходов физических лиц; по международному сотрудничеству и работе с налогоплательщиками.

XXVI заседание Координационного совета руководителей налоговых служб государств – участников СНГ прошло в России в ноябре 2019 года. Оно было посвящено электронным сервисам для налогоплательщиков и цифровым каналам их доставки. Полномочия по его

проведению были переданы ФНС России в ходе XXV заседания КСРНС государств – участников СНГ, прошедшего в Душанбе.

Основной темой XXV заседания КСРНС стало налоговое администрирование в эпоху цифровой экономики. Цифровизация открывает широкие возможности по совершенствованию деятельности налоговых органов, которые необходимы как для обеспечения соблюдения налоговой дисциплины, так и для выхода на качественно новый уровень предоставления услуг. Как отметил заместитель руководителя ФНС России А.Оверчук, «переход к цифре – это инструмент в борьбе с уклонением от уплаты налогов и выводом из тени деятельности субъектов отдельных секторов рынка». (103).

Повышенный интерес у налоговых администраций государств – участников СНГ вызвал опыт ФНС России по внедрению новых информационных технологий и реализации новых проектов. Также на заседании были рассмотрены основные изменения в налоговом законодательстве государств – участников СНГ, применение субъектами малого предпринимательства специальных режимов налогообложения в странах Содружества, ход подготовки к подписанию проекта Протокола об обмене информацией в электронном виде между государствами - участниками СНГ.

Рейтинг Всемирного банка «Doing Business».

Рейтинг Всемирного банка «Doing Business» («Ведение бизнеса») оценивает законодательство, связанное с регулированием бизнеса, и его применение в 190 странах. (103).

ФНС России ответственна за два показателя рейтинга «Ведение бизнеса» – «Регистрация предприятий» и «Налогообложение».

31 октября 2018 года опубликовано новое издание рейтинга Doing Business-2019. По показателю «Налогообложение» Россия занимает в нем 53 место, по показателю «Регистрация предприятий» - 32 место. (103).

9.3. Деятельность ФНС России по обеспечению налоговой безопасности

Деятельность по обеспечению налоговой безопасности координирует Федеральная налоговая служба России, исполнителями являются все подразделения ФНС России, включая центральный аппарат и территориальные налоговые органы. В своей деятельности по обеспечению налоговой безопасности налоговые органы руководствуются:

- Федеральным законом «О безопасности» от 28.12.2010 № 390-ФЗ;
- Стратегией национальной безопасности Российской Федерации (утв. Указом Президента РФ от 31 декабря 2015 года № 683);
- законодательством о налогах и сборах и иными нормативными актами в сфере налогообложения.

Деятельность по обеспечению налоговой безопасности включает несколько специальных областей:

1) управление рисками;
2) противодействие уклонению от уплаты налогов;
3) досудебное урегулирование налоговых споров;
4) организация обсуждения актуальных вопросов законодательства о налогах и сборах и налогового администрирования.

Наиболее емкой областью деятельности по обеспечению налоговой безопасности является *управление рисками*. Область деятельности тесно связана с другими основными областями деятельности налоговых органов: учетной, аналитической, информационного обмена и международного сотрудничества.

Область деятельности по противодействию уклонению от уплаты налогов связана с созданием законных условий, при которых налогоплательщики не будут избегать уплаты налогов или уменьшать размер своих налоговых обязательств. Реализация этой деятельности осуществляется при помощи методов измерения, уклонения от уплаты налогов, воздействия на налогоплательщиков и других методов, от эффективности которых зависит результативность налогового администрирования.

Уклонение от уплаты налогов юристами определяется как форма уменьшения налоговых и других обязательных платежей, при которой субъект налогообложения умышленно или по неосторожности избегает уплаты налогов или уменьшает размер своих налоговых обя-

зательств, нарушая при этом нормы налогового законодательства. Главным признаком уклонения уплаты от налогов признается противоправность действий налогоплательщиков, которая влечет за собой налоговые риски и угрозы налоговой безопасности. (96, с.404, 466).

Область досудебного урегулирования налоговых споров. Досудебное урегулирование налоговых споров в налоговом администрировании было выделено как область деятельности, обеспечивающая реализацию прав налогоплательщиков на рассмотрение налоговых споров с налоговыми органами до перенесения этого рассмотрения в судебные инстанции, с одной стороны, а с другой — как контроль за соблюдением законодательства в деятельности налоговых органов, осуществляющих налоговые проверки. В 2006 г. созданные в налоговых органах подразделения досудебного урегулирования налоговых споров (первоначально называемые службами налогового аудита) осуществляли реализацию полномочий в данной сфере, обеспечивая сглаживание противоречий.

Возникновение противоречий между фискальными интересами государства и обязанностью налогоплательщиков соблюдать налоговое законодательство объясняется содержанием налоговых споров. В качестве основания налоговых споров рассматриваются конкретные юридические факты (действия), лежащие в основе классификации налоговых споров. Основаниями для налоговых споров являются предмет, инициатор спора, содержание предъявляемых требований к сторонам (стороне) спора, порядок рассмотрения и подсудность.

Урегулирование налоговых споров по результатам проведенной работы позволяет оценить его эффективность, от уровня которой зависит налоговая безопасность налогоплательщика, с одной стороны (если он будет стороной, выигравшей спор) и налоговая безопасность территории, в бюджет которой данный налогоплательщик должен перечислить налоговые платежи в соответствии с результатами решения споров, с другой.

Область обсуждения актуальных вопросов законодательства о налогах и сборах и налогового администрирования. В соответствии с законодательными и основными нормативными актами, которыми руководствуются в своей деятельности налоговые органы, в их компетенцию входит изучение законодательства, его анализ, разработка предложений по внесению изменений в соответствии с актуальными задачами налогового администрирования и мерами по реализации налоговой политики государства. Постоянное взаимодействие с инсти-

тутами гражданского общества, проведение межведомственных рабочих совещаний и встреч с представителями Генеральной прокуратуры РФ, Следственного комитета РФ, ФСБ России, МВД России, Общественной палатой РФ, Счетной палатой РФ и другими органами являются основой для аргументации обоснований, вносимых в налоговое и иное законодательство РФ изменений.

Все области деятельности налоговых органов (основные и специальные) реализуются на основе принципов налогового администрирования. Это:

•*принцип единства налоговой политики и экономики,* означающий, что налоговая политика отражает интересы государства в формировании бюджета доходов и расходов, при котором экономический рост во всех сферах будет более интенсивным;

•*принцип научности.* Все достижения налоговой науки и синергетические эффекты, достигнутые путем взаимодействия ее с другими отраслями науки, должны быть использованы на практике деятельности налоговых органов;

•*принципы системности и комплексности.* Системный подход предусматривает изучение налогового администрирования как единой системы управления налоговыми отношениями субъектов (налогоплательщиков и государства в лице налоговых органов) и управления деятельностью налоговых органов, в том числе в сфере налоговой безопасности. Комплексность в налоговом администрировании означает необходимость всестороннего охвата всей управляемой системы налогового администрирования, всех направлений и сторон деятельности всех свойств, проявляемых системой в ходе реализации налоговой политики государства;

•*принцип делегирования полномочий.* Определяется уровневой системой управления налоговыми отношениями и уровневой структурой налоговых органов, в которой с верхнего уровня (ФНС России) часть полномочий, прав и ответственности в налоговом администрировании делегируется на уровень межрегиональных налоговых инспекций и региональных налоговых органов (МРИ ФНС, УФНС).

В свою очередь, Управление ФНС России в регионах наделяют определенными полномочиями и ответственностью нижестоящие налоговые органы — инспекции, функционирующие в муниципальных образованиях (ИФНС). В развитие данного принципа можно привести *принцип единства распорядительства в управлении (единоначалия*), в соответствии с которым существует однозначность закрепле-

ния полномочий распорядительства по управленческой вертикали. Каждый руководитель имеет четкую персональную закрепленность полномочий распорядительства по каждому конкретному вопросу на каждом уровне, имеет полную ясность относительно пределов своих компетенций и действует в соответствии с ними;

•*принцип обратной связи.* Необходим для координации действий системы. Проявляется в подотчетности «снизу-вверх» и в обратном использовании информации, сконцентрированной в базе данных Федеральной налоговой службы нижестоящими налоговыми органами («сверху-вниз»);

•*принцип рациональности (экономичности).* Государственные расходы на содержание налоговых органов и на осуществление мероприятий в сфере налогового администрирования должны приносить выгоду государству, превышающую эти расходы. В свою очередь выгода является ощутимой только в условиях полной налоговой безопасности;

•*принцип мотивации.* Налоговое администрирование может дать высокую результативность только при справедливом стимулировании сотрудников налоговых органов. Стимулирование может осуществляться в разных формах: материальной, морально-психологической, социальной и других, которые должны гармонично сочетаться между собой.

Реализация всех перечисленных принципов налогового администрирования направлена на совершенствование сферы налоговых отношений, в результате которого является комфортная и безопасная налоговая среда, стимулирующая привлечение инвестиций в экономику и обеспечивающая устойчивое развитие государства и бизнеса.

Применение каждого из перечисленных принципов в сфере обеспечения налоговой безопасности может дать следующие ожидаемые эффекты:

- роста налоговых доходов, обеспечивающих будущий экономический рост (на основе принципа единства налоговой политики и экономики);

- применения научных подходов к выявлению угроз налоговой безопасности и налоговых рисков, разработке методологического инструментария их оценки (на основе принципа научности);

- всестороннего охвата деятельности по обеспечению налоговой безопасности, системного подхода к выявлению угроз и рисков (на основе принципа системности и комплексности);

- закрепления полномочий по управленческой вертикали в части решения вопросов по предотвращению угроз налоговой безопасности и снижению налоговых рисков (на основе принципа делегирования полномочий);

- от своевременного формирования и предоставления информации в системе информационного взаимодействия и в системе управления налоговыми органами для координации действий специалистов и ответственных лиц по обеспечению налоговой безопасности (на основе принципа обратной связи);

- от повышения качества мер налогового администрирования в сфере обеспечения налоговой безопасности, превышающий возможные потери от последствий налоговых рисков и угроз (на основе принципа рациональности (экономичности));

- от повышения результативности деятельности сотрудников и функциональных отделов и служб налоговых органов по обеспечению налоговой безопасности при своевременном стимулировании мотивации этой деятельности (на основе принципа мотивации).

Теоретически интегральный эффект определяется как сумма всех вышеназванных эффектов от реализации принципов в сфере обеспечения налоговой безопасности.

ЛИТЕРАТУРА

1. Конституция РФ (принята всенародным голосованием 12.12.1993). - http://base.garant.ru
2. Гражданский кодекс РФ. – Часть первая от 30.11.1994 № 51-ФЗ; Часть вторая от 26.01.1996 № 14-ФЗ; Часть третья от 26.11.2001 № 146-ФЗ; Часть четвертая от 18.12.2006 № 230-ФЗ. - http://base.garant.ru
3. Налоговый кодекс РФ. – Часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ; Часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ. - http://base.garant.ru
4. Бюджетный кодекс РФ: Федеральный закон от 31.07.1998 № 145-ФЗ. – http://base.garant.ru
5. Уголовный кодекс РФ: Федеральный закон от 13.06.1996 № 63-ФЗ. – http://base.garant.ru
6. Кодекс РФ об административных правонарушениях: Федеральный закон от 30.12.2001 № 195-ФЗ. – http://base.garant.ru
7. Договор о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза (Москва, 11 апреля 2017 года). - http://www.pravo.gov.ru
8. Федеральный закон «О налоговых органах Российской Федерации» от 21.03.1991 № 943-1.
9. Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса РФ и в отдельные законодательные акты РФ в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» от 27.07.2006 № 137-ФЗ.
10. Федеральный закон «О стратегическом планировании в Российской Федерации» от 28.06.2014 № 172-ФЗ.
11. Федеральный закон «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» от 08.08.2001 № 129-ФЗ.
12. Закон РФ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ.
13. Федеральный закон «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов РФ» от 06.10.1999 № 184-ФЗ.
14. Федеральный закон «Об общих принципах организации местного самоуправления в РФ» от 06.10.2003 № 131-ФЗ.

15. Федеральный закон "Об исполнительном производстве" от 02.10.2007 № 229-ФЗ.
16. Федеральный закон "О несостоятельности (банкротстве)" от 26.10.2002 № 127-ФЗ.
17. Федеральный закон «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов с использованием платежных карт» от 22.05.2003 № 54-ФЗ (с изменениями и дополнениями).
18. Федеральный закон «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг» от 27.07.2010 № 210-ФЗ.
19. Федеральный закон «О ратификации конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам» от 04.11.2014 № 325-ФЗ.
20. Федеральный закон «Об особенностях осуществления финансовых операций с иностранными гражданами и юридическими лицами, о внесении изменений в Кодекс РФ об административных правонарушениях и признании утратившими силу отдельных положений, законодательных актов РФ» от 28.06.2014 № 173-ФЗ.
21. Указ Президента РФ «О государственной налоговой службе РФ» от 31.12.1991 № 340. - http://www.garant.ru.
22. Указ Президента РФ «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» от 09.03.2004 № 314.
23. Постановление Правительства РФ «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» от 30.09.2004 № 506. - http://www.garant.ru.
24. Постановление Правительства РФ «Об утверждении Правил взаимодействия органов государственной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления с территориальными органами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов РФ» от 12.08.2004 № 410. - http://www.garant.ru.
25. Распоряжение Правительства РФ «Совершенствование налогового администрирования» от 10.02.2014 № 162-р. - http://www.garant.ru
26. Приказ Министерства финансов РФ "Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы" от 17.07.2014 № 61н (ред. от 09.08.2018). - http://www.garant.ru

27. Приказ Министерства финансов РФ «Об утверждении положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы» от 09.08.2005 № 104н. - http://www.garant.ru
28. Приказ Министерства финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации"» от 06.10.2008 №106н (ред. от 28.04.2017). - http://www.garant.ru
29. Приказ ФНС России "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)" от 08.07.2019 № ММВ-7-19/343@ - http://www.garant.ru
30. Приказ ФНС России «Об утверждении Положения об Управлении оперативного контроля Федеральной налоговой службы» от 15.03.2016 № ММВ-7-20/138@.- http://www.garant.ru
31. Приказ ФНС России «Об утверждении «Концепции системы планирования выездных налоговых проверок»» от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012). - http://www.garant.ru
32. Приказ ФНС России «Об утверждении Единого стандарта обслуживания налогоплательщиков» от 5.10.2010 № ММВ-7-10-478@).- http://www.garant.ru.
33. Приказ ФНС России «Порядок взаимодействия территориальных органов ФНС России при обмене информацией в электронной форме с управлениями Федерального казначейства по субъектам Российской Федерации” от 11.12.2015. № ММВ-7-12/572@. - http://www.garant.ru.
34. Приказ ФНС России «Единые требования к порядку формирования информационного ресурса "Расчеты с бюджетом" местного уровня» (с изменениями на 18 июня 2019 года) от 18.01.2012 № ЯК-7-1/9@. - http://www.garant.ru.

35. Приказ ФНС России «Положение об организации выполнения работ по развитию (модернизации) и оказания услуг по сопровождению АИС "Налог-3" от 14.03.2016 № ММВ-7-6/135@. - http://www.garant.ru.
36. Приказ ФНС России «О вводе в промышленную эксплуатацию программного обеспечения, реализующего автоматизацию технологических процессов ФНС России в составе подсистем и компонент АИС "Налог-3"» от 01.07.2019 № ММВ-7-12/333@. - http://www.garant.ru.
37. Письмо ФНС России «О соглашениях по взаимодействию с органами местного самоуправления» от 21.09.2010 № ПА-37-11/11709. (Типовое соглашение о взаимодействии органов местного самоуправления и территориальных органов Федеральной налоговой службы). - http://www.garant.ru.
38. «Положение об Управлении ФНС по Республике Дагестан» Утв. ФНС России 22.02.2019. - http://www.garant.ru.
39. Соглашение об информационном взаимодействии между Федеральным казначейством и Федеральной налоговой службой: ФК № 42-7.1-02/10.1-43, ФНС России № САЭ-27-10/7@ от 08.11.2005. - http://www.garant.ru.
40. Соглашение о взаимодействии между Министерством внутренних дел Российской Федерации и Федеральной налоговой службой: МВД России № 1/8656, ФНС России № ММВ-27-4/11 от 13.10.2010. - http://www.garant.ru.
41. Соглашением о взаимодействии Генеральной прокуратуры РФ и Федеральной налоговой службы в области противодействия коррупции: Генпрокуратура РФ № ММВ-23-11/2, ФНС России № СД-1-14 от 14.02.2014. - http://www.garant.ru.
42. Соглашением о сотрудничестве Федеральной налоговой службы и Федеральной таможенной службы: ФНС России № 01-69/1, ФТС России № ММ-27-2/1 от 21.01.2010. - http://www.garant.ru.
43. Соглашение по взаимодействию между Федеральной налоговой службой и Пенсионным фондом Российской Федерации: ФНС России № ММВ-27-2/5, ПФ РФ № АД-30-33/04сог от 22.02.2011 (ред. от 29.01.2014, с изм. от 30.11.2016). - http://www.garant.ru.
44. Соглашение об информационном взаимодействии Федеральной налоговой службы и Пенсионного фонда Российской Федерации: ФНС России № ММВ-23-11/26@, ПФ РФ № АД-09-

31/сог/79 от 30.11.2016 (ред. от 22.04.2019). - http://www.garant.ru.
45. Соглашение о сотрудничестве Федеральной службы по финансовому мониторингу и Федеральной налоговой службы: Росфинмониторинг № 01-1-13/6, ФНС РФ № САЭ-25-06/8 27.12.2006. - http://www.garant.ru.
46. Соглашение об информационном взаимодействии между Центральным банком Российской Федерации и Федеральной налоговой службой: Банк России № 01-15/3182, ФНС России № ММВ-27-2/5@ от 29.06.2010 (ред. от 07.05.2018). - http://www.garant.ru.
47. «Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на 2021 и 2022 годов». - www.minfin.ru
48. Алиев Б.Х. и др. Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебное пособие. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014.
49. Аронов А.В. Кашин В.А. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. – М.: Инфра – М, Магистр, 2015.
50. Барулин С.В. Налоговый менеджмент: Учебник. - М.: Дашков, 2012.
51. Викторова Н.Г. Управление налогообложением и налоговыми рисками: Монография. - М.: Инфра-М, 2017.
52. Вылкова Е.С. Налоговое планирование: Учебник для вузов. - М.: Юрайт, 2016.
53. Годме П.М. Финансовое право. – М.: Прогресс, 1978.
54. Гончаренко Л.И. и др. Налоговое администрирование и контроль: Учебник. – М.: Магистр, 2019.
55. Грундел Л.П., Малис Н.И. Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в России: Учебник. – М.: Инфра –М, Магистр, 2015.
56. Джафарова З.К. Автоматизированные информационные технологии в налогообложении / Махачкала: ИПЦ ДГУ. – 2015.
57. Дорофеева Н.А. Налоговое администрирование: Учебник. - М.: Дашков и К, 2016.
58. Евстигнеев Е.Н. Налоговый менеджмент и налоговое планирование в России: Учебник. - М.: ИНФРА-М, 2019
59. Касьянова Г.Ю. Учётная политика: бухгалтерская и налоговая. – М.: АБАК, 2019.

60. Килинкарова Е.В. Налоговое право зарубежных стран: Учебник для бакалавриата и магистратуры. – М.: Юрайт, 2015.
61. Красницкий В.А. Организация и методика налоговых проверок: Учеб. пособие /Под ред. Л.П.Павловой. – М.: Финансы и статистика, 2013.
62. Крохина Ю. А. Налоговое право: учебник для бакалавров. — 6-е изд., перераб. и доп. — М.: Юрайт, 2018.
63. Кузнецова В.В. Основы налогового менеджмента: Учебное пособие. – М.: Мир книги, 2019.
64. Кучеров И.И. Налоговое право. Особенная часть. Учебник и практикум для академического бакалавриата. – М.: Юрайт, 2016.
65. Лыкова Л.Н. Налоги и налогообложение: Учебник и практикум для академического бакалавриата. – М.: Юрайт, 2019.
66. Лыкова Л.Н. Налоговые системы зарубежных стран. Учебник для бакалавриата и магистратуры. – М.: Юрайт, 2016.
67. Ляпина Т.М. Налоговое администрирование: учебное пособие. – М.: изд-во Юрайт, 2019.
68. Майбуров И.А. и др. Налоговый менеджмент. Продвинутый курс. Учебник /Под ред. Майбурова И.А. – М.: Юнити-Дана, 2016.
69. Малис Н.И. Налоговая политика государства. Учебник и практикум для академического бакалавриата. – М.: Юрайт, 2019.
70. Международное налогообложение: размывание налоговой базы с использованием офшоров: Монография. – М.: Инфра-М, 2016.
71. Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф. Налоговое администрирование: учебное пособие. - М.: Омега – Л, 2005.
72. Налоги и налоговое право: Учебное пособие /Под ред. А.В.Брызгалина. - М.: Аналитика- Пресс, 1997.
73. Налоги и налогообложение: учебник и практикум для академического бакалавриата /Под ред. Д.Г.Черника, Ю.Д.Шмелёва. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Юрайт, 2019.
74. Налоги и налогообложение: Учебник и практикум для академического бакалавриата /Под ред. Поляка Г.Б. - М.: Юрайт, 2019.
75. Налоги и налогообложение: Учебник /Под ред. Майбурова И.А. - М.: Юнити, 2019.
76. Налоги и налоговое администрирование: учебник /Под ред. М.В. Мишустина. - М.: Просвещение, 2015.

77. Налоговая безопасность /Под ред. О.А.Мироновой. – М.: ЮНИТИ – ДАНА: Закон и право, 2019.
78. Налоговое администрирование /Под ред. Т.М.Ляпина. – 2-е изд. – М.: Изд-во Юрайт, 2019.
79. Нестеров Г.Г., Попонова Н.А. Налоговый контроль: Учебное пособие. - М: Гросс-Медиа, 2014.
80. Ордынская Е.В., Кирина Л.С. Организация и методика проведения налоговых проверок. Учебник для академического бакалавриата. – М.: Юрайт, 2016.
81. Осокина И.В., Косов М.Е. Налоговый контроль в налоговом процессе. Учебник. – М.: Инфра-М, Магистр, 2015.
82. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: Учебник практикум для прикладного бакалавриата. – М.: Юрайт, 2019.
83. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: Учебник для бакалавров. – М.: Юрайт, 2017.
84. Перов А.В. Налоги и международные соглашения России. – М.: Юристъ, 2000.
85. Пепеляев С.Г. Налоговое право. Учебник для вузов. – М.: Альпина Паблишер, 2015.
86. Пименов Н.А., Родионов Д.Г. Налоговый менеджмент: Учебник для академического бакалавриата. – М.: Юрайт, 2019.
87. Пименов Н. А., Демин С.С. Налоговое планирование: Учебник и практикум для академического бакалавриата. — М.: Юрайт, 2019.
88. Пинская М.Р. Международное налогообложение: Монография / М.Р. Пинская, В.П. Бауэр, В.В. Ворожихин и др. - М.: Инфра-М, 2018.
89. Полежарова Л.В. Международное налогообложение. Современная теория и методология. Монография. – М.: Инфра-М, Магистр, 2016.
90. Поролло Е.В. Налоговый контроль: Учебное пособие. – М.: Юрайт, 2013.
91. Романов А.Н. Организация и методы налоговых проверок. Учебное пособие. – М.: Инфра-М, 2015.
92. Селезнева Н.Н. Налоговый менеджмент: администрирование, планирование, учет: Учебное пособие. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012.
93. Скидан А.В. Налоговая политика зарубежных стран. Учебное пособие. - М.: Мини-Тайп, 2015.

94. Тедеев А.А., Парыгина В.А. Налоговое право России: Учебник. – М.: Юрайт, 2016 г.
95. Энциклопедии российского и международного налогообложения /Под ред. Толкушина А.В. – М.: Юристъ, 2003.
96. Энциклопедия теоретических основ налогообложения / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016.
97. Шувалова Е.Б, Шувалов А.Е. Организация и методика проведения налоговых проверок. - М.: Право, 2012.
98. http://www.government.gov.ru[Электронный ресурс]: Официальный сайт Правительства РФ.
99. http://www.ach.gov.ru [Электронный ресурс]: Официальный сайт Счетной палаты РФ.
100. http://www.cbr.ru [Электронный ресурс]: Официальный сайт Центрального банка РФ.
101. http://www.gks.ru [Электронный ресурс]: Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики.
102. http://www.minfin.ru [Электронный ресурс]: Официальный сайт Министерства финансов РФ.
103. http://www.nalog.ru [Электронный ресурс]: Официальный сайт Федеральной налоговой службы России.
104. http://www.garant.ru [Электронный ресурс]: Справочная правовая система «Гарант».
105. http://www.pravo.gov.ru [Электронный ресурс]: Официальный интернет-портал правовой информации.
106. https://nalog-nalog.ru [Электронный ресурс]: Официальный сайт общества профессионалов «Налог - Налог.Ру».
107. http://www.pnalog.ru [Электронный ресурс]: Налоговое планирование. - Сайт о налоговом планировании и оптимизации налогообложения.

Приложение 1

Налоговые администрации стран мира

Государство	Название налоговой администрации	Ссылка на официальный сайт
Австралия	Налоговая администрация	www.ato.gov.au
Australia	Taxation Office	
Австрия	Министерство финансов	www.bmf.gv.at
Austria	Federal Ministry of Finance	
Азербайджан	Министерство по налогам	www.taxes.gov.az
Azerbaijan	Ministry of Taxes	
Албания	Главное управление по налогам	www.tatime.gov.al
Albania	General Directorate of Taxation	
Аргентина	Федеральная администрация государственных доходов	www.afip.gov.ar
Argentina	Federal Administration of Public Revenues	
Армения	Министерство финансов Республики Армения	www.taxservice.am
Armenia	Ministry of Finance of Republic of Armenia	
Беларусь	Министерство по налогам и сборам	www.nalog.gov.by
Republic of Belarus	Ministry of Taxes and Duties	
Бельгия	Федеральная государственная служба финансов	www.minfin.fgov.be
Belgium	Federal Public Service of Finance	
Болгария	Агентство государственных доходов	www.nap.bg
Bulgaria	National Revenue Agency	
Босния и Герцеговина	Налоговая администрация	www.uino.gov.ba
Bosnia Herzegovina	Indirect Taxation Authority	
Бразилия	Секретариат федеральных доходов	site
Brazil	Secretariat of the Federal Revenue	
Великобритания	Налоговая и таможенная администрация	www.hmrc.gov.uk
Great Britain	Her Majesty's Revenue & Customs	
Венгрия	Налоговая и таможенная администрация	nav.gov.hu
Hungary	National Tax and Customs Administration	
Германия	Налоговый департамент Министерства финансов	site
Germany	Federal Ministry of Finance, Tax Department	
Греция	Секретариат по налоговым и таможенным вопросам в Министерстве экономики.	site
Greece	Ministry of Economy, General Secretariat of Tax and Customs Issues	

Дания	Министерство по налогам	www.skm.dk
Denmark	Ministry of Taxation	
Израиль	Налоговая администрация	site
Israel	Tax Authority	
Индия	Департамент доходов Министерства финансов	site
India	Department of Revenue, Ministry of Finance	
Ирландия	Налоговая администрация	http://www.revenue.ie/
Ireland	Office of the Revenue Commissioners	
Исландия	Управление внутренних доходов	www.rsk.is
Iceland	Internal Revenue Directorate	
Испания	Налоговое агентство	www.aeat.es
Spain	Tax Agency	
Италия	Агентство доходов	site
Italy	Revenue Agency	
Казахстан	Комитет государственных доходов Министерства финансов	www.salyk.kz
Republic of Kazakhstan	Public Revenue Committee, Ministry of Finance	
Канада	Налоговое агентство Канады	www.cra-arc.gc.ca
Canada	Canada Revenue Agency	
Кипр	Налоговое управление	site
Cyprus	Tax Department	
Киргизия	Государственная налоговая служба	www.sti.gov.kg
Kyrgyzstan	State Tax Service	
Китай	Государственная налоговая администрация	site
China	State Administration of Taxation	
Латвия	Служба государственных доходов	www.vid.gov.lv
Latvia	State Revenue Service	
Литва	Налоговая администрация Министерства финансов	www.vmi.lt
Lithuania	State Tax Inspectorate, Ministry of Finance	
Лихтенштейн	Налоговый орган Королевства Лихтенштейн	www.stv.llv.li
Liechtenstein	Fiscal Authority of the Principality of Liechtenstein	
Люксембург	Администрация прямых доходов Великого Герцогства Люксембург	www.impotsdirects.public.lu
Luxembourg	Administration des contributions directes du Grand-Duche de Luxembourg	
Македония	Служба государственных доходов	www.ujp.gov.mk
Macedonia	Public Revenue Office	
Мальта	Департамент внутренних доходов	www.ird.gov.mt
Malta	Inland Revenue Department	
Молдавия	Государственная налоговая служба Республики Молдова	www.fisc.md/ru

Moldova	State Tax Service of Republic of Moldova	
Нидерланды	Налоговая и таможенная администрация	site
Netherlands	Tax and Customs Administration	
Норвегия	Налоговая администрация	http://www.taxnorway.no/
Norway	Tax Administration	
Польша	Налоговая администрация	www.mf.gov.pl
Poland	Tax Administration	
Португалия	Главное налоговое управление	site
Portugal	General Tax Directorate	
Республика Сербская	Налоговая администрация	site
Republika Srpska	Tax Administration	
Румыния	Государственное агентство по налоговому администрированию	www.anaf.ro
Romania	National Agency for Fiscal Administration	
Сербия	Налоговая администрация	site
Serbia	Tax Administration	
Сингапур	Администрация внутренних доходов	www.iras.gov.sg
Singapore	Inland Revenue Authority	
Словакия	Финансовая администрация	www.drsr.sk
Slovakia	Financial Administration	
Словения	Налоговая администрация	http://www.durs.gov.si/en/
Slovenia	Tax Administration	
США	Служба внутренних доходов	www.irs.gov
United States of America	Internal Revenue Service	
Таджикистан	Налоговый комитет при Правительстве	andoz.tj
Tajikistan	Tax Committee under the Government	
Туркменистан	Главная государственная налоговая служба	www.tax.gov.tm
Turkmenistan	State General Tax Service	
Узбекистан	Государственный налоговый комитет	www.soliq.uz
Uzbekistan	State Tax Committee	
Украина	Государственная фискальная служба Украины	www.sta.gov.ua
Ukraine	State Fiscal Service of Ukraine	
Финляндия	Налоговая администрация	www.vero.fi
Finland	Tax Administration	
Франция	Главное управление государственных финансов	www.impots.gouv.fr
France	General Directorate of Public Finances	
Хорватия	Налоговая администрация Министерства финансов	http://www.porezna-

Croatia	Tax Administration of the Ministry of Finance	uprava.hr/
Черногория	Налоговая администрация	site
Montenegro	Tax Administration	
Чехия	Министерство финансов	www.mfcr.cz
Czech Republic	Ministry of Finance of the Czech Republic	
Швейцария	Федеральная налоговая администрация	www.estv.admin.ch
Switzerland	Federal Tax Administration	
Швеция	Налоговое агентство	site
Sweden	Tax Agency	
Эстония	Налогово-таможенный департамент	www.emta.ee
Estonia	Tax and Customs Board	
ЮАР	Служба доходов	www.sars.gov.za
South Africa	Revenue Service	
РФ	**Федеральная налоговая служба**	**http://www.nalog.ru**

Источник: Официальный сайт Федеральной налоговой службы России. - http://www.nalog.ru

Алиев Басир Хабибович, д.э.н, профессор, Заслуженный работник высшей школы Российской Федерации, заслуженный экономист Республики Дагестан, зав. кафедрой «Финансы и кредит» Дагестанского государственного университета.

Сомоев Рамазан Гусейнович, д.э.н, профессор кафедры «Финансы и кредит» Дагестанского государственного университета

Джафарова Зумруд Каирбековна, к.э.н, доцент кафедры «Финансы и кредит» Дагестанского государственного университета

ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

Учебное пособие

Формат 60х84 1/16. Бумага офсет 1. Печать ризографная. Гарнитура Таймс.
Усл.п.л. 26,1. Заказ № 065-19. Тир. 100 экз. Отпеч. в тип. ИП Тагиева Р.Х.
г.Махачкала, ул. Батырая, 149. Тел.: 8 928 048 10 45
“ФОРМАТ”