

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЕ И НАУКИ
КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ
ЖАЛАЛАБАТСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ**

УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКИЙ КОМПЛЕКС

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

**ДЛЯ СПЕЦИАЛЬНОСТЕЙ
«НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ»
ПО НАПРАВЛЕНИЮ «ЭКОНОМИКА»**

ЖАЛАЛАБАТ 2012

УДК 336.221
ББК 65.9(2)261.3
Н 23

Одобрено УМС ЖАГУ от 12 ноября 2012 г. Протокол №9

Рецензенты: д.э.н. Аскарлова А.
к.э.н. доцент Турдубеков Б.

Составители: Карабекова А.К. Карбекова А.Б.
Н23

Налоговый контроль: учебно-метод. комплекс/
Сост. А.К.Карабекова, А.Б.Карбекова. -Жалалабат.:2012.-204с

ISBN 978-9967-02-779-4

Учебно-методический комплекс «налоговый контроль» содержит программу, организационно-методические указания, краткое содержание лекций по темам учебной дисциплины, тестовые задания, контрольные вопросы, перечень основной и дополнительной литературы, темы для самостоятельного изучения.

Учебно-методический комплекс по дисциплине Налоговый контроль предназначено для студентов всех форм обучения по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет и аудит», «экономика предприятия», а также для специалистов, приступающих к изучению вопросов теории и практики налогового контроля.

Н 0605010204-14 УДК 336.221
ISBN 978-9967-02-779-4 ББК 65.9(2)261.3
© ЖАГУ, 2012

Содержание

Организационно-методический раздел.	6
Программа	8
Тематика самостоятельной работы студента	9
Контрольные вопросы по дисциплине.	11
Основная литература.	13
Дополнительная литература.	13
Лекция №1. Налоговый контроль. Понятие и сущность налогового контроля.	14
Лекция №2. Проведение мероприятий налогового контроля, свя- занных с налоговыми проверками	29
Лекция №3. Взаимодействие налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов	52
Лекция №4. Камеральные налоговые проверки	67
Лекция №5. Планирование и подготовка выездных налоговых про- верок	85
Лекция №6. Отдельные мероприятия налогового контроля	111
Лекция №7. Производство по принудительному исполнению нало- говых обязанностей	123
Лекция №8. Производство по налоговым спорам	164
Тесты по курсу «Налоговый контроль»	188

Предисловие

Актуальность и необходимость изучения дисциплины

Правовое регулирование налогового контроля имеет особое значение в развитых странах по поводу сбалансированности налогообложения и поступление денежных средств в бюджеты всех уровней.

Такое сбалансированность возможна лишь при непосредственном участии в данном контроле государственных органов местного самоуправления занимающихся непосредственно налоговым контролем и сбором налогов.

Актуальность заключается в следующем: во первых значение тех или иных обязательств налогоплательщиков обязательно, особенно в данное время когда в КР значительная часть денежных средств идет не в государственный бюджет и иные бюджеты, а в бюджеты иностранных государств. Все это отражается непосредственно на самом населении нашего государства в виде выплат заработных плат, пенсий, пособий и т.д., во вторых большое значение играет роль государственных органов по налоговому контролю, в обязанности которых входит сбор денежных средств с налогоплательщиков и контроль за своевременностью и правильности уплаты налогов и иных обязательных платежей.

Правильное и точное их соблюдение гарантирует в нашей стране построение нормальной и правовой системы уплаты налоговых и иных обязательных платежей.

Цель и задачи дисциплины

Цель дисциплины «Налоговый контроль» дать студентам знания в области налогов; по статейное разъяснение, подбор информации, действительность законов и нормативных актов, субъектов и объектов налогового контроля, порядок осуществления налогового контроля, мероприятия налогового контроля, техника и технология налогового контроля, категория должностных лиц налогового контроля, периодичность и глубина налогового контроля и др.

Законодательные и нормативные правовые акты регламентирующие процесс налогового контроля, отечественный и зарубежный опыт в области налогового контроля, самостоятельно использовать теоретические знания в процессе налогового контроля, правильно давать оценку конкретным экономическим ситуациям, определять резервы и пути повышения эффективности предприятия, навыками самостоятельного овладения новыми знаниями по проблемам развития налоговой системы КР.

В результате освоения дисциплины магистрант должен:

Знать:

- действительность законов и нормативных актов
- субъектов и объектов налогового контроля
- порядок осуществления налогового контроля
- современные теории налоговых отношений и налоговые концепции;
- мероприятия налогового контроля
- технику и технология налогового контроля
- периодичность и глубину налогового контроля

Уметь:

- давать оценку конкретным экономическим ситуациям
- выявлять закономерности и оценивать направления развития налоговой системы КР в контексте общеэкономических и глобальных тенденций;
- анализировать и оценивать концептуальные подходы к методам и инструментам налогового регулирования экономики; использовать теоритические знания в процессе налогового контроля
- осуществлять анализ налоговой нагрузки коммерческих и некоммерческих организаций различных организационно-правовых форм, разработку и обоснование предложений по оптимизации налоговых платежей;
- осуществлять организацию и проведение мероприятий налогового контроля
- анализировать и оценивать налоговые риски, выявлять налоговые последствия и проблемы при анализе конкретных хозяйственных ситуаций
- выявлять и исследовать актуальные проблемы в области налогов и налогообложения;
- обобщать имеющиеся данные для составления обзоров, отчетов и научных публикаций в области налогов и налогообложения;
- осуществлять поиск, сбор, обработку, анализ и систематизацию информации по налоговому контролю

Владеть:

- методами и навыками аналитической, организационно-управленческой, научно-исследовательской и педагогической деятельности в области налогов и налогообложения;
- навыками подготовки отчетов, обзоров, проектов, научных статей, учебно-методических материалов, презентаций;
- навыками публичных выступлений;
- навыками работы в профессиональном коллективе;
- навыками организации тематических работ;
- способностью к самообучению, совершенствованию и актуализации профессиональных знаний и умений.

Пререквизиты и постреквизиты

Пререквизиты данного курса следующие дисциплины: «Финансы», «Налоги и налогообложения».

Постреквизиты дисциплины: Рынок ценных бумаг, Госбюджет.

Структура дисциплины «Налоговый контроль»

№	Наименование тем	Содержание тем	Всего часов	Лекция	Семинар	СРС	Материалы для СРС. Литературы.
1	Понятие и сущность налогового контроля.	Формирование системы налогового контроля КР. Понятие налогового контроля. Объекты и субъекты налоговых правоотношений. Правовое регулирование субъектов налоговых правоотношений.	8	2	2	4	<i>Винницкий Д. В.</i> Корпоративные объединения со сложной структурой: Понятие и особенности налогообложения. Бизнес. Менеджмент. Право. 2003. № 3. <i>Гололобов Д. В.</i> Акционерное общество против акционера. Противодействие корпоративному шантажу. М., 2004.
2	Проведение мероприятий налогового контроля связанных с налоговыми проверками.	Процессуальные основы проведения мероприятий налогового контроля. Порядок вызова налогоплательщиков в налоговые органы для дачи пояснений и направления сообщения (с требованием пояснений). Порядок проведения допроса свидетеля и взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений о допросе свидетеля. Процессуальный порядок проведение осмотра. Порядок истребование документов.	12	6	2	4	<i>Горбунов А. Р.</i> Дочерние компании, филиалы, холдинги. М., 2002. <i>Доброхотова В. Б., Лобанов А. В.</i> Налоговые проверки: Книга для налогоплательщика и налогового. М.: МЦФЭР, 2004.
3	Взаимодействие налоговых органов по выполнению поручений об истре-	Порядок истребования документов (информации). Процессуальные особенности документооборота между налоговыми органами при истребовании документов и информации.	10	4	2	4	<i>Козырин А. И., Кинбурская В. А., Реут А. В., Семенча О. Ю.</i> Налоговые процедуры : учеб. пособие. М.: Норма, 2008. <i>Крохина Ю. А.</i> Налоговое право: учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008.
4	Камеральные налоговые проверки.	Основы проведения камеральных проверок. Процессуальный порядок проведения камеральных проверок. Особый процессуальный порядок проведения камеральных проверок, связанных с представлением уточненной налоговой декларации. Процессуальное оформление результатов камеральной налоговой проверки.	8	2	2	4	<i>Кузнеценкова В. Е.</i> Налоговый процесс: теория и проблемы право применения. М., 2004. <i>Кузнеценкова В. Е.</i> Процессуальные средства в налоговом праве. М., 2004.

5	Планирование и подготовка выездных налоговых проверок.	Общие принципы выездных налоговых проверок. Формирование информации о налогоплательщике. Основные принципы планирования. Критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков. Планирование выездных налоговых проверок.	10	4	2	4	<i>Кузнеценкова В. Е.</i> Процессуальные средства в налоговом праве. М., 2004. <i>Литвиненко Я. М.</i> Консолидированная отчетность. Экономика и жизнь. 2004. № 47.
Итого по I модулю			48	18	10	20	
6	Проведение выездных налоговых проверок.	Порядок назначения выездных налоговых проверок. Место проведения выездной налоговой проверки. Проведение выездных налоговых проверок независимо от времени и предмета проведения предыдущих проверок. Срок проведения выездной налоговой проверки. Порядок проведения выездной налоговой проверки. Окончание проведения выездной налоговой проверки.		6	2	4	<i>Лукаш 10. А.</i> Как законно уменьшить налоги фирмы. Плюсы и минусы различных схем ухода от налогов. М.: ГроссМедиа, 2007. <i>Крохина 10. А.</i> Налоговое право: учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008.
7	Отдельные мероприятия налогового контроля.	Проведение мероприятий налогового контроля по НДС. Проведение мероприятий валютного контроля.	10	4	2	4	<i>Михайлов Н. И.</i> Комментарии к ФЗ «О финансово-промышленных группах». М., 2004. Налоговые системы зарубежных стран / под ред. М. Р. Бобоева. М.: Гелиос АРВ, 2002.
8	Производство по делам о налоговых правонарушениях.	Налоговые правонарушения. Налоговая ответственность. Виды налоговых правонарушений и меры ответственности. Особенности производство по делам о налоговых правонарушениях.	10	4	2	4	<i>Михайлов Н. И.</i> Комментарии к ФЗ «О финансово-промышленных группах». М., 2004. Налоговые системы зарубежных стран / под ред. М. Р. Бобоева. М.: Гелиос АРВ, 2002.
9	Производство по налоговым спорам.	Досудебный порядок рассмотрения налоговых споров. Судебный порядок рассмотрения налоговых споров. Арбитражная практика рассмотрения налоговых споров.	10	4	2	4	<i>Осокина И. В.</i> Крупнейшие налогоплательщики: методические аспекты совершенствования налогового контроля. М.: Маркетинг, 2008.
Итого по II модулю.			42	18	8	16	
Всего			90	36	18	36	

Структура практических занятий

№	Наименование тем	Основные вопросы, подлежащее рассмотрению.	Кол-во часов
1	Теоретические основы налогового процесса.	1. Общая характеристика налоговых правоотношений. 2. Объекты, субъекты налоговых правоотношений. 3. Формирование системы налогового контроля. 4. Основные функции налоговой системы.	2
2	Проведение мероприятий налогового контроля связанных с налоговыми проверками.	1. Порядок проведения выемки документов и предметов. 2. Порядок привлечения специалиста, переводчика, вызова понятых.	2
3	Взаимодействие налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов.	1. Порядок истребования информации. 2. Процессуальные особенности документооборота у лиц, состоящих на учете в ИЦПО по крупнейшим налогоплательщикам.	2
4	Процессуальный порядок проведения камеральных проверок.	1. Порядок проведения камеральных проверок. 2. Процессуальное оформление результатов камеральной налоговой проверки.	2
5	Важные задачи выездных налоговых проверок.	1. Процедуры выездных налоговых проверок. 2. Требования, отвечающие работу налогового органа по формированию информационных ресурсов.	2
6	Основные принципы планирования.	1. Критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков. 2. Планирование выездных налоговых проверок.	2
7	Проведение мероприятий налогового контроля по НДС.	1. Особенности проведения мероприятий налогового контроля в части НДС. 2. Порядок оформления результатов налоговых проверок.	2
8	Налоговые правонарушения. Налоговая ответственность.	1. Основания привлечения к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах. 2. Элементы состава налогового правонарушения. 3. Этапы производства по делам о налоговых правонарушениях, выявленных в ходе налоговых проверок.	2
9	Порядок досудебного рассмотрения налоговых споров.	1. Порядок досудебного рассмотрения налоговых споров. 2. Судебный порядок рассмотрения налоговых споров.	2

Структура самостоятельной работы студента (СРС)

№	Содержание Самостоятельной работы	Кол-во часов	Форма отчетности	Кол-во баллов за контрольное мероприятие (не более 20)
1	Написание докладов, рефератов.		письменно	5
2	Решение задач.		письменно	5
3	Работа в аудитории малыми группами		устно	5
4	Ролевая игра		устно	5
5	Всего:			20

Примерные критерии оценки самостоятельной работы студентов обобщающего творческого характера:

Критерии оценки	Количество баллов
Понимание содержания самостоятельной работы, через четкую формулировку целей и задач ее.	0-2
Наличие плана выполнения самостоятельной работы.	0-2
Наличие теоретических знаний при выполнении самостоятельной работы	0-5
Наличие практических умений при выполнении самостоятельной работы.	0-5
Наличие формулировку выводов.	0-2
Грамматика и стилистика письменного отчета по самостоятельной работе.	0-2
Оформление отчета	0-2
Всего:	20

Распределение баллов

Модуль 1

Всего баллов 30

Из них:

- Практические занятия 1-8
- Индивидуальные занятия 1-3
- Посещение занятий 1-5

Лекции	Удовлетворительно	Хорошо	Отлично
Теоретический ответ	6-8	9-11	12-14
Сумма баллов	16-20	21-25	26-30

Модуль 2

Всего баллов 30

Из них:

- Практические занятия 1-8
- Индивидуальные занятия 1-3
- Посещение занятий 1-5

Лекции	Удовлетворительно	Хорошо	Отлично
Теоретический ответ	6-8	9-11	12-14
Сумма баллов	16-20	21-25	26-30

Итоговый контроль

Всего баллов 40

Неудовлетворительно	Удовлетворительно	Хорошо	Отлично
0	20-27	28-33	34-40

Итоговое распределение баллов по модулям и итоговому контролю.

	Удовлетворительно	Хорошо	Отлично
Сумма баллов	55-69	70-84	85-100

Контрольные вопросы

I модуль.

1. Охарактеризуйте налоговый контроль как одну из функций государственного управления. Назовите субъект налогового контроля в КР.
2. В чем состоит содержание налогового контроля?
3. В каких формах осуществляется налоговый контроль?
4. Какие мероприятия налогового контроля могут проводиться при проведении камеральных налоговых проверок?
5. Какие мероприятия налогового контроля могут проводиться при проведении выездных налоговых проверок?
6. Какие мероприятия налогового контроля могут проводиться при рассмотрении материалов налоговых проверок?
7. Расскажите о процессуальном порядке вызова налогоплательщиков в налоговые органы для дачи пояснений.
8. Расскажите о процессуальном порядке проведения допроса свидетеля.
9. Процессуальные особенности проведения осмотра.
10. Расскажите о процессуальном порядке истребования документов.
11. Процессуальный порядок проведения выемки документов и предметов.
12. Процессуальный порядок назначения экспертизы.
13. Процессуальный порядок привлечения специалиста, переводчика, вызова понятых.
14. Каковы цели и критерии истребования документов и (или) информации в соответствии ПК КР. Могут ли быть истребованы документы (информация) в соответствии ПК КР вне рамок налоговых проверок?
15. Каковы особенности документооборота между налоговыми органами при истребовании документов и информации в рамках НК КР?
16. В чем состоят особенности проведения камеральных налоговых проверок?
17. Каковы особенности проведения камеральных налоговых проверок, связанных с представлением уточненной налоговой декларации?
18. Каково процессуальное оформление результатов камеральной налоговой проверки?
19. Каковы особенности процессуального порядка вручения акта про-

верки лицу, в отношении которого проводилась проверка?

II модуль

1. Перечислите основные принципы планирования выездных налоговых проверок.
2. Назовите источники информации о налогоплательщиках.
3. Каковы критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщика?
4. Какие налогоплательщики подлежат обязательному включению в план выездных проверок?
5. Каков порядок назначения выездных налоговых проверок?
6. Каков порядок проведения выездных налоговых проверок?
7. Каков порядок оформления результатов выездных налоговых проверок?
8. Особенности проведения мероприятий налогового контроля в части НДС.
9. Особенности проведения налоговыми органами мероприятий валютного контроля.
10. Назовите основания привлечения к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах.
11. Какое деяние налогоплательщика, налогового агента и иных лиц признается налоговым правонарушением?
12. Назовите элементы состава налогового правонарушения.
13. Перечислите обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения.
14. Перечислите виды налоговых правонарушений.
15. Охарактеризуйте один из видов налоговых правонарушений.
16. Опишите этапы производства по делам о налоговых правонарушениях, выявленных в ходе налоговых проверок.
17. В какие сроки принимаются решения по результатам налоговых проверок.
18. Каков порядок рассмотрения материалов налоговых проверок?
19. Опишите виды решений по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки.
20. Каков порядок досудебного рассмотрения налоговых споров?
21. Опишите судебный порядок рассмотрения налоговых споров.

Основная литература

1. *Винницкий Д. В.* Корпоративные объединения со сложной структурой: Понятие и особенности налогообложения. Бизнес. Менеджмент. Право. 2003. № 3.
2. *Гололобов Д. В.* Акционерное общество против акционера. Противодействие корпоративному шантажу. М., 2004.
3. *Горбунов А. Р.* Дочерние компании, филиалы, холдинги. М., 2002.
4. *Доброхотова В. Б., Лобанов А. В.* Налоговые проверки: Книга для налогоплательщика и налогового. М.: МЦФЭР, 2004.
5. *Козырин А. П., Кинсбургская В. А., Реут А. В., Семенча О.Ю.* Налоговые процедуры : учеб. пособие. М.: Норма, 2008.
6. *Крохина Ю. А.* Налоговое право: учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008.
7. *Кузнеценкова В. Е.* Налоговый процесс: теория и проблемы право применения. М., 2004.
8. *Кузнеценкова В. Е.* Процессуальные средства в налоговом праве. М., 2004.
9. *Литвиненко Я. М.* Консолидированная отчетность. Экономика и жизнь. 2004. № 47.
10. *Лукаш Ю. А.* Как законно уменьшить налоги фирмы. Плюсы и минусы различных схем ухода от налогов. М.: ГроссМедиа, 2007.
11. *Михайлов Н. И.* Комментарии к ФЗ «О финансово-промышленных группах». М., 2004.
12. Налоговые системы зарубежных стран / под ред. М. Р. Бобоева. М.: Гелиос АРВ, 2002.
13. *Осокина И. В.* Крупнейшие налогоплательщики: методические аспекты совершенствования налогового контроля. М.: Маркетинг, 2008.

Дополнительная литература

1. Налоговый кодекс КР.
2. Нормативные акты.
3. Указы и распоряжения Президента о налогах.
4. КОР – стратегия развития Кыргызстана. Б. 2000 г.
5. Малый и средний бизнес в Кыргызстане. Кубаев, Дуйшеналиев Н. Т. (развитие и особенности налогообложения) Б. 2001 г.

Лекция 1. Налоговый контроль. Понятие и сущность налогового контроля

- 1.1. Формирование системы финансового контроля в КР.
- 1.2. Понятие налогового контроля.
- 1.3. Объекты и субъекты налоговых правоотношений.

1.1. Формирование системы финансового контроля в КР

Контроль необходимо рассматривать как систему социально-экономических отношений в государстве. Роль и задачи контроля наиболее полно раскрываются в историческом аспекте, на примере развития контроля. никогда не протекала вне государственного контроля»¹.

Когда СССР прекратил свое существование и в экономике новой КР начались *рыночные преобразования*, в системе государственного контроля также произошли неизбежные и весьма значительные изменения. Развитие гражданского законодательства привело к созданию в экономических субъектов различных форм собственности и в том числе с участием иностранного капитала. Одновременно шел процесс создания капиталов в деятельности зарубежных компаний. Одновременно с развитием аудиторской деятельности проводилась работа по воссозданию системы государственного контроля, и в 1995 г. был принят закон «О Счетной палате КР» В соответствии с ним был создан главный контрольный орган, осуществляющий финансовый контроль в государстве. При председателе Счетной палаты КР функционирует Экспертно-консультативный совет, созданы контрольно-счетные палаты в регионах .

В 2000 г. была создана Финансовая полиция, основными задачами которой являются:

- разработка единых стандартов и методик контрольно-ревизионной и экспертно-аналитической деятельности;
- участие в разработке законодательных предложений, направленных на совершенствование и повышение эффективности финансового контроля на всех уровнях бюджетной системы КР;
- оказание правовой, методической и методологической помощи органам государственной власти субъектов КР в разработке проектов законодательных документов по созданию и совершенствованию органов государственного финансового контроля;
- повышение профессиональной подготовки специалистов органов государственного контроля.

В настоящее время в КР в области финансово-экономического управления происходят радикальные преобразования. В современном обществе финансовый контроль все в большей степени используется как средство регулирования экономических вопросов.

Сформированы и совершенствуются такие виды финансового контроля, как бюджетный, банковский, таможенный, налоговый. Финансовый контроль необходим как в различных сферах управления, так и на различных уровнях управления. Сущность контроля раскрывается только в определенных условиях управленческой деятельности, наполненной конкретным содержанием.

Виды контроля можно сгруппировать по четырем признакам (рис. 5.1):

1. по назначению и содержанию сферы деятельности;
2. по времени проведения;
3. по срокам выполнения;
4. по источникам данных.

При рассмотрении первого вида контроля, который подразделяется на *финансовый* и *нефинансовый*, следует сказать, что все они осуществляются различными субъектами контроля — как на межгосударственном уровне, так и в государстве, причем на всех уровнях управления, включая общественные институты, участников экономических отношений (корпорации) и отдельных физических лиц (граждан). При рассмотрении совокупности видов государственного контроля необходимо выделить вневедомственный и ведомственный виды, которые осуществляются различными государственными организациями в соответствии с их компетенцией министерствами.

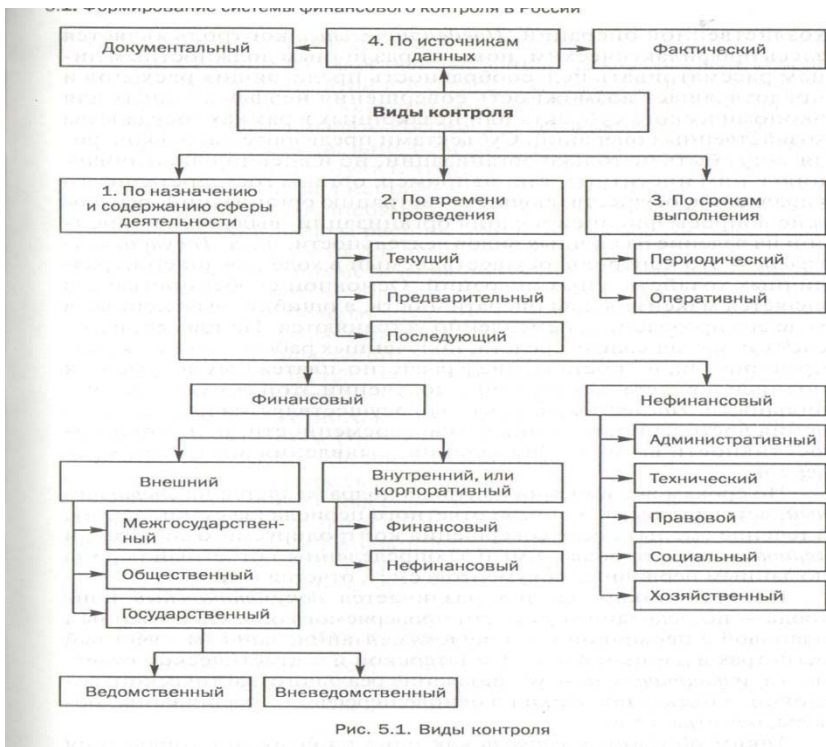
Примером нефинансового контроля на государственном уровне могут служить постановления Правительства КР в различных областях деятельности:

- о труде и охране труда в КР
- о земельном контроле в КР «О государственном земельном контроле» и т.д.

Государство является *субъектом* финансового контроля, а *объектами* финансового контроля — финансовые показатели деятельности предприятий и организаций. Государственный финансовый контроль — неотъемлемая часть государственного управления.

Виды контроля — по времени проведения (предварительного, текущего и последующего) предопределяет технологические приемы их проведения. Например, рассмотрим ведение хозяйственной операции. *Предварительный* контроль является здесь профилактическим, помогая различным должностным лицам рассматривать целесообразность предстоящих расходов и предотвращает возможность совершения неэффективных для экономического субъекта или незаконных в рамках государства хозяйственных операций. Субъектами предварительного контроля могут быть не только организации, но и внешние по отношению к ним институты, так, например, органы государственного управления, осуществляющие регистрацию организаций, решающие вопросы финансирования организаций, выдающие лицензии на ведение различных видов деятельности, и т.д. *Текущий контроль* — это контроль, осуществляемый в ходе совершения различных хозяйственных операций. Основной особенностью его является максимальная оперативность, а ошибки, выявленные в ходе его проведения, немедленно устраняются. Например, пересчет суммы денежных средств, полученных работником из кассы предприятия, и проставление в рас-

четно-платежных документах подписи, свидетельствующей о получении этой суммы и ее правильности. *Последующий* контроль осуществляется для установления достоверности данных о своевременности, полноте и эффективности выполнения задания, выявления внутренних резервов.



По срокам выполнения контроль подразделяется на *оперативный*, осуществляемый внутри отчетного периода (за сутки, декаду, в течение смены) после совершения контролируемого события, и *периодический*, производимый за определенный отчетный период по данным первичных документов, смет, отчетов и др.

По источникам данных различается *документальный* контроль — исследование сущности проверяемого объекта по данным плановой и первичной учетной документации, записям в учетный регистрах и данным форм бухгалтерской и статистической отчетности; и *фактический* — установление реального фактического состояния объекта проверки на основе пересчета, взвешивания, обмера, осмотра и т.п.

Таким образом, *контроль* как одна из функций управления представляет собой систему наблюдения и проверки процесса функционирования, фактического состояния управляемого объекта в целях оценки обоснованности и эффектив-

ности принятых управленческих решений и результатов их выполнения, выявления отклонений от выполнения решений, устранения неблагоприятных ситуаций и извещения о них компетентных органов¹ высшем уровне в КР государственный финансовый контроль осуществляется Счетной палатой КР (далее — Счетная палата). Ее деятельность определяется Бюджетным кодексом КР и законом «О Счетной палате КР». Счетная палата осуществляет контрольно-ревизионную, экспертно-аналитическую, информационную деятельность. Она обеспечивает единую систему контроля над исполнением республиканского бюджета и внебюджетных фондов. Контрольные полномочия Счетной палаты распространяются на все государственные органы (в том числе их аппараты) и учреждения в , вне зависимости от форм собственности, если они получают, перечисляют, используют средства из бюджета или используют государственную собственность либо управляют ею. Счетная палата взаимодействует с другими контрольными органами КР — контрольными органами Президента КР и Правительства КР, с Министерством финансов КР

1.2. Понятие налогового контроля.

Бесперебойное финансирование предусмотренных бюджетами мероприятий требует систематического пополнения финансовых ресурсов на и местных уровнях. Это достигается в основном за счет уплаты юридическими и физическими лицами налогов и других обязательных платежей. В соответствии с действующим налоговым законодательством и другими нормативными актами плательщики обязаны уплачивать указанные платежи в установленных размерах и в определенные сроки.

К сожалению, на практике юридические и физические лица допускают несвоевременную уплату налогов и других обязательных платежей в связи с рядом объективных и субъективных причин.

В связи с этим на сегодняшний день, так же как и ранее, перед налоговыми органами стоит задача контроля за правильностью, своевременностью и полнотой взимания налогов и его совершенствования.

Налоговый контроль осуществляет налоговая служба КР. Контроль собираемости налогов имеет огромное значение в силу того, что налоговые поступления — существенная статья доходов государственного бюджета.

Налоговый контроль — это специализированный (исключительно в отношении налогов и сборов) государственный финансовый контроль, сущность которого состоит не только в проверке соблюдения налогового законодательства, но и в проверке правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов, а также в устранении выявленных нарушений.

Налоговый контроль как одна из функций государственного управления в то же время представляет собой и *систему наблюдения* за финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщиков в целях ее оптимизации для качественного исполнения законодательства о налогах и сборах. Экономика любой страны не

в состоянии нормально функционировать, если бизнес не развивается в легальных формах, а правительство не способно собирать налоги.

На налоговую службу возложены выработка и осуществление единой налоговой политики в целях обеспечения своевременного поступления в бюджеты всех уровней и государственных внебюджетных фондов налогов и других обязательных платежей в полном объеме.

Налоговый контроль следует рассматривать как функциональный элемент и основную форму налогового администрирования. Он имеет все черты, присущие финансовому контролю, и одновременно обладает специфическими чертами, что проявляется в более узкой сфере действия.

Налоговый контроль имеет государственный властный характер, он проявляется при осуществлении субъектами налогового контроля функций по контролю за исчислением и уплатой юридическими и физическими лицами налогов и других обязательных платежей в соответствии с действующим законодательством и нормативными актами.

Особенностью является то, что субъектам налогового контроля предоставлено право внесудебного рассмотрения дел о применении финансовых и административных санкций.

Государственный властный характер налогового контроля обусловлен спецификой налоговых правонарушений, основанных на фискальной функции налогов, а также нежеланием налогоплательщиков уплачивать налоги.

В условиях недостаточно развитой организации налогового контроля, несовершенства налогового законодательства властность порождает жалобы налогоплательщиков на решения налоговых органов, неприятие действующей налоговой системы.

При постоянном росте потребностей государства в финансовых средствах механизм сбора налогов должен работать бесперебойно.

Если этого не происходит, налоговые источники иссякают, и государство вынуждено искать неналоговые поступления, возрастает внешний и внутренний долг государства. Налоговая система функционирует в целях наполнения бюджета, формирования финансовых ресурсов государства, аккумулируемых в бюджетной системе и внебюджетных фондах и необходимых для осуществления собственных функций (оборонных, социальных, природоохранных и проч.).

С 1992 г. в КР функционирует трехуровневая налоговая система, которая реализуется путем ее организации и управления на общегосударственном и местном уровнях.

Налоговая система КР построена таким образом, что налогоплательщик определяется не выборочно, а подлежит учету. К уплате налогов и сборов привлекаются граждане и все хозяйствующие субъекты, среди которых проводится постоянная предупредительная работа, идентифицирование, отслеживаются объекты налогообложения.

В ряде стран с развитой налоговой системой проводится идентификация потенциальных налогоплательщиков и учет их доходов с момента их рождения и до конца жизни.

Государство обязано создать прочную основу для организации и проведения налогового контроля, сделать его независимым.

Целью функционирования налоговой системы является претворение в жизнь налоговой политики как составной части финансовой политики государства, направленной на:

- обеспечение полноценного формирования доходов бюджетной системы КР, необходимых для финансирования деятельности органов государственной власти и местного самоуправления по осуществлению соответствующих функций и полномочий;
- содействие устойчивому развитию экономики, приоритетных отраслей и видов деятельности;
- обеспечение социальной справедливости при налогообложении доходов физических лиц.

Основными функциями налоговой системы в экономике страны являются:

- *фискальная* (наполнение государственного бюджета, бюджетов регионов и местных бюджетов);
- *перераспределительная*, или *социальная* (перераспределяющая доходы между различными категориями населения);
- *регулирующая* (налоговая система является мощным инструментом влияния на развитие экономики);
- *контрольная* (государство отслеживает своевременность и полноту поступления в бюджет налоговых платежей, сопоставляет их величину с потребностями в финансовых ресурсах и в конечном итоге определяет необходимость реформирования налоговой системы, бюджетной и налоговой политики).

Практика стран с развитой налоговой системой, опыт КР за истекшие годы убедительно доказали необходимость использования *специфических методов борьбы* с сокрытием доходов и уходами от налогов (например, получение конфиденциальной информации о доходах, использование нетрадиционных источников информации). Для этих целей созданы специальные службы (финансовая разведка, служба расследования налоговых преступлений и др.).

Особые отношения, возникающие по поводу изъятия у налогоплательщиков средств, имеющие фискальный характер, — еще одна *особенность* налогового контроля. В таких отношениях особенно требуется создание прочной правовой основы.

В КР, где налоговые законы, как правило, не прямого действия и допускается их толкование исполнительными органами власти или от лица налоговой службы, в отношениях с налогоплательщиками возникает множество проблем, в связи с чем важное значение приобретает работа по глубокому изучению нормативных актов субъектами налогового контроля, разъяснению их среди налогоплательщиков.

Контроль за сборами налогов предполагает всеобъемлющий учет налогоплательщиков (как фактических, так и потенциальных) — объектов налогообложения, отслеживание результатов финансово-хозяйственной деятельности, хозяйственных операций и т.д.

Государство не сможет получить ожидаемых поступлений в казну без соответствующей разносторонней информации о хозяйствующих субъектах и гражданах. Условием осуществления налогового контроля является информационность, причем активную роль в создании и постоянном совершенствовании играют субъекты налогового контроля.

Особая роль налогового контроля заключается и в необходимости стабилизации финансовой системы, устойчивого поступления бюджетных доходов, соблюдения налоговой дисциплины как условия качественного выполнения обязательств перед государством физическими и юридическими лицами.

Налоговый контроль также необходимо рассматривать в организационном, методическом и техническом аспектах. *Организационный* аспект представляет собой выбор форм контроля, состав его субъектов и объектов; *методический* аспект охватывает методы осуществления контрольных действий \ *технический* аспект — *совокупность приемов* проверки, их последовательности и взаимосвязки.

Объект налогового контроля определяется как разновидность денежных отношений публичного характера, возникающих в процессе взимания налогов и сборов и привлечения нарушителей налогового законодательства к ответственности. Что же касается отношений по введению налогов и сборов, обжалованию актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, то они являются объектом судебного контроля или прокурорского надзора.

Предметом налогового контроля в первую очередь является своевременность и полнота исполнения налогоплательщиками своих налоговых обязанностей по отношению к государству или муниципальному образованию. Наряду с уплатой налогов к числу основных обязанностей налогоплательщиков-организаций в соответствии со НК КР относятся также ведение в установленном порядке учета своих доходов (расходов) и объектов налогообложения и представление налоговых органам и их должностным лицам документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов. Законность составления первичных документов, регистров бухгалтерского (налогового) учета и отчетности, а также достоверность и полнота содержащейся в них информации также составляют предмет налогового контроля.

Субъектами налогового контроля в КР являются органы налоговой службы. Субъекты налогового контроля, взаимодействуя с другими органами управления, способствуют реализации решений центральных и местных органов власти, направленных на организацию и становление рыночных отношений (например, некоторые вопросы приватизации государственного имущества, осуществление процедуры банкротств; становление цивилизованных отношений государства с лицами, занятыми в сфере предпринимательства; лицензирование предпринимательской деятельности; инициирование ликвидации и

снятие с учета в налоговых органах предприятий, которые длительное время не представляют отчетность и не уплачивают налоги, и др.).

В ходе налогового контроля осуществляется взаимодействие между субъектом и объектом, оно имеет характер прямой и обратной связи.

Прямая связь обеспечивает результаты контрольного воздействия, используемые для выработки управленческих решений. Обратная связь подытоживает качество проведения налогового контроля, сигнализирует о степени его воздействия на объект. Свойство прямой связи активно используется в практике налогового администрирования.

Обратная связь служит основой для выработки решений, во-первых, общеэкономического значения в части обеспечения эффективности использования экономических ресурсов (оптимизация функционирования объектов контроля) и, во-вторых, организационной направленности — в части совершенствования деятельности налоговых органов (субъекта контроля).

Главная цель налогового контроля — создание совершенной системы налогообложения и достижение такого уровня исполнительской (налоговой) дисциплины среди налогоплательщиков, налоговых агентов и иных лиц, при которых исключается нарушение налогового законодательства или их число незначительно.

Одновременно с основной целью налогового контроля также выделяются цели отдельных его направлений. Так, например, целью контроля за соблюдением правил использования контрольно-кассовых машин является обеспечение полноты учета выручки денежных средств в организациях и т.п.

Основными задачами налогового контроля являются:

- неотвратимое наказание нарушителей законодательства о налогах и сборах;
- предупреждение нарушений законодательства о налогах и сборах, а также возмещение ущерба, причиняемого государству в результате неисполнения налогоплательщиками (налоговыми агентами) и иными лицами своих обязанностей;
- обеспечение правильного исчисления, своевременного и полного внесения налогов и сборов в бюджет (государственные внебюджетные фонды).

Содержание налогового контроля включает:

- проверку постановки на налоговый учет и исполнение налогоплательщиками связанных с ним обязанностей;
- проверку выполнения организациями и физическими лицами обязанностей по исчислению и уплате налогов;
- проверку правильности ведения бухгалтерского (налогового) учета, своевременности представления налоговых деклараций и достоверности содержащихся в них сведений;
- проверку исполнения налоговыми агентами обязанностей по исчислению, удержанию у налогоплательщиков и перечислению в соответствующие бюджеты (государственные внебюджетные фонды) налогов и сборов;

- проверку соблюдения налогоплательщиками и иными лицами процессуального порядка, предусмотренного налоговым законодательством;
- проверку соблюдения банками обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством;
- проверку правильности применения контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением;
- выявление проблемных налогоплательщиков;
- предупреждение и пресечение нарушений законодательства О налогах и сборах;
- выявление нарушителей налогового законодательства и привлечение их к ответственности;
- возмещение материального ущерба, причиненного государству в результате неисполнения налогоплательщиками (налоговыми агентами) и иными лицами обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством.

Налоговый контроль включает следующие *стадии*:

- регистрацию и учет налогоплательщиков;
- прием налоговой отчетности;
- осуществление камеральных проверок;
- начисление платежей к уплате;
- контроль за своевременной уплатой начисленных сумм;
- проведение выездных налоговых проверок;
- контроль за реализацией материалов проверок и уплатой начисленных финансовых санкций и административных штрафов.

Налоговые органы не ограничиваются лишь проверкой соблюдения налогового законодательства, правильности исчисления налогов и своевременностью их уплаты. На субъекты налогового контроля возлагается проведение проверочных действий за соблюдением юридическими и физическими лицами, а также должностными лицами действующих законов и нормативных актов, не всегда прямо связанных с формированием денежных фондов государства, а как создающих инфраструктуру указанного процесса.

В процессе налогового контроля оцениваются не только количественные результаты финансово-хозяйственной деятельности, но и ее законность, целесообразность, качество, а также финансовая устойчивость плательщика как основа налогового потенциала экономики.

Таким образом, *налоговый контроль* как одна из функций государственного управления представляет собой *систему наблюдения за финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщиков в целях ее оптимизации для качественного исполнения налогового законодательства*.

Эффективность налогового контроля характеризуется:

- полнотой учета налогоплательщиков и объектов налогообложения;
- уровнем мобилизации в бюджетную систему налоговых доходов и других обязательных платежей;
- сокращением времени на контакты с налогоплательщиком;

- качеством налоговых проверок;
- снижением числа судебных разбирательств и жалоб налогоплательщиков на действия субъектов налогового контроля.

Форма налогового контроля определяется как способ (регламентированный нормами налогового законодательства) организации, осуществления и формального закрепления результатов меро приятии налогового контроля, представляющих собой единую совокупность действий уполномоченных органов по выполнению конкретной задачи налогового контроля.

НК КР установлены следующие формы проведения налогового контроля:

- налоговые проверки;
- получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов;
- осмотр, обследование помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);
- проверки данных учета и отчетности;
- другие формы.

Представляется интересным тот факт, что определяя формы финансового контроля, закладывает в основу выделения совершенно другой признак (отличный от того, который использован в НК КР) — признак времени проведения соответствующих контрольных действий — предварительный, текущий, последующий (см. рис. 5.1).

Конкретная форма контроля определяется приемами, применяемыми уполномоченными контролирующими органами, т.е. форма существует в неразрывном единстве с методами контрольной деятельности.

Однако в отличие от форм налогового контроля, которые напрямую устанавливаются НК КР, методы налогового контроля присутствуют в налоговом законодательстве в неявной форме, т.е. без законодательного перечня каких-либо приемов в качестве методов налогового контроля.

Метод налогового контроля — это совокупность процессуальных приемов, применяемых уполномоченными органами для установления объективных данных о полноте и своевременности уплаты налогов и сборов в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд, а также об исполнении возложенных на лиц иных налоговых обязанностей. Таким образом, именно при помощи процессуальных методов налогового контроля происходит реальное изучение состояния объектов и предметов налогового контроля.

Результаты контрольной деятельности налоговых органов должны быть зафиксированы в документальном виде, после чего они приобретают свое формально-юридическое значение. Документы налогового контроля выполняют информационную, правоустанавливающую и доказательственную функции.

НК КР установил целую систему различных видов правовых документов, официально закрепляющих результаты контрольной деятельности налоговых органов. При этом ряд документов должен быть представлен в специально установленной форме и принят с соблюдением установленного порядка. Неко-

торые из них (например, свидетельство о постановке на учет в налоговом органе) являются правоустанавливающими документами и подтверждают те или иные факты, имеющие юридическое значение: тот же пример — факт учета организации в качестве налогоплательщика — банки открывают счета организациям только при предъявлении ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, в противном случае банк несет ответственность в соответствии с НК КР.

Документы, оформляющие результаты налогового контроля при рассмотрении судебных споров, приобретают статус письменных судебных доказательств и, следовательно, должны соответствовать требованиям, предъявляемым к подобного рода документам. При этом документ налогового контроля может отражать результаты как *самостоятельных мероприятий налогового контроля, так и отдельных конкретных процессуальных действий.*

Результаты *отдельных действий* могут фиксироваться в:

- актах;
- протоколах;
- экспертных заключениях и др.

Впервые на должном законодательной уровне устанавливаются требования к оформлению указанных документов. Так, в соответствии НК КР в протоколе, который составляется : наименование протокола; место и дата производства конкретного действия; время начала и окончания действия; должность, фамилия, имя, отчество лица, составившего протокол; фамилия, имя, отчество каждого лица, участвовавшего в действии или присутствовавшего при его проведении, а в необходимых случаях — их адреса, гражданство, сведения содержание действия, последовательность его проведения; выявленные при производстве действия существенные для дела факты и обстоятельства. Протокол читывается всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении, которые вправе делать замечания, подлежащие внесению в протокол или приобщению к делу. К протоколу прилагаются видеозаписи, фото-, киноматериалы и др., полученные при производстве того или иного действия.

Кроме протоколов в ходе налоговых проверок могут составляться акты, например акт о воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов , акт о выемке документов , а также заключение эксперта .

Документами, фиксирующими результаты *самостоятельных мероприятий* налогового контроля, являются акты налоговых проверок, составленные с соблюдением установленной формы и требований.

Единые процессуальные требования к составлению и форме акта выездной налоговой проверки налогоплательщиков, налоговых агентов, проведенной налоговыми органами в соответствии с НК КР, утверждены приказом НС КР. В целом этапы налогового контроля можно представить в виде схемы (рис. 5.2).

Этап 1. Проведение учета организаций и физических лиц в налоговых органах. На первоначальном этапе деятельности налоговых органов предполагается, что

каждый налогоплательщик должен быть зарегистрирован в налоговых органах по основаниям, установленным налоговым законодательством. Целью постановки налогоплательщика на учет является прежде всего получение информации о налогоплательщике и его имуществе, необходимой для проведения мероприятий налогового контроля (в том числе юридический адрес, адрес фактического местонахождения (места жительства) налогоплательщика, сведения о руководителях и организационно-правовой форме организации-налогоплательщика и др.). Результатом учета становится создание и ведение налоговыми органами Единого государственного реестра налогоплательщиков.

5. Понятие и сущность налогового контроля

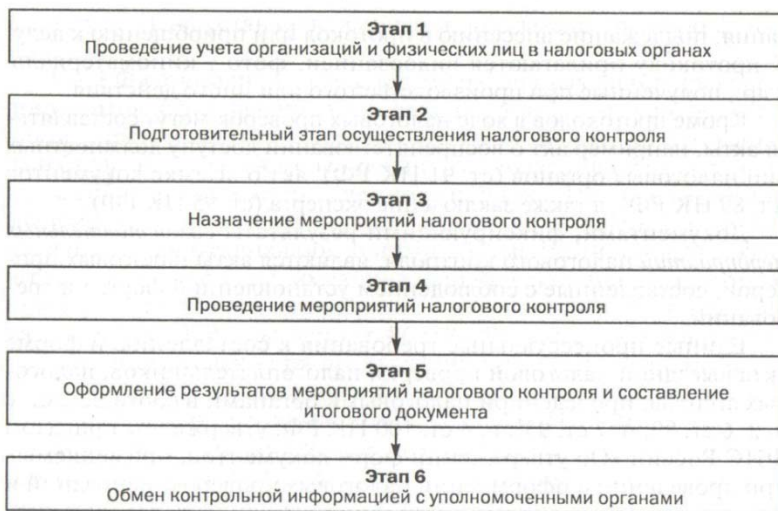


Рис. 5.2. Этапы налогового контроля

Этап 2. Подготовительный этап осуществления налогового контроля. Эффективность налогового контроля, которая во многом определяет «наполняемость» бюджетной системы налоговыми доходами, предполагает получение качественных результатов при минимальных затратах на подготовку и осуществление контрольных мероприятий, что достигается прежде всего качественным планированием и организацией деятельности налогового органа. Поэтому на данном этапе предполагается совершение следующих действий:

- определение цели и сроков проведения мероприятий налогового контроля;
- составление планов проведения мероприятий налогового контроля на определенный период времени;
- отбор организаций и физических лиц, в отношении которых предполагается проведение мероприятий налогового контроля;
- предварительное ознакомление с состоянием расчетов налогоплательщика с бюджетами (внебюджетными фондами), в отношении которого предпо-

лагается проведение мероприятий налогового контроля (наличие задолженности по уплате налогов или сборов, предоставление отсрочек, рассрочек или налоговых кредитов, проведение мероприятий по реструктуризации задолженности и т.д.);

- анализ и оценка экономических характеристик деятельности налогоплательщика (объем выручки, объем продаж, вид деятельности; число работников и т.д.);
- выбор форм и методов осуществления контрольной деятельности;
- подбор исполнителей (специалистов) и их инструктаж;
- составление плана проведения конкретного мероприятия налогового контроля в отношении конкретного налогоплательщика.

Этап 3. Назначение мероприятий налогового контроля. Третий этап налогового контроля отсутствует при проведении некоторых конкретных мероприятий налогового контроля (таких, например, как камеральные проверки). Однако выделение данного этапа контроля представляется целесообразным в силу того, что законодатель в ряде случаев придает особую правовую форму и устанавливает определенный порядок назначения мероприятий налогового контроля, несоблюдение которого может привести к существенным правовым последствиям, таким, например, как признание недействительными результатов контрольной деятельности. В частности, в соответствии с НК КР выездная налоговая проверка назначается специальным решением руководителя или заместителя налогового органа.

Этап 4. Проведение мероприятий налогового контроля. Непосредственное проведение мероприятий налогового контроля является центральным этапом контрольной деятельности уполномоченных органов. Именно в рамках данного этапа происходит реализация большей части контрольных полномочий налоговых органов, а также выявление и установление фактов нарушений налогового законодательства.

В ходе данного этапа контрольной деятельности должностные лица налоговых органов в зависимости от вида проводимого контрольного мероприятия совершают определенные действия, предписанные им законодателем, по установлению правильности и своевременности расчетов проверяемого лица по уплате налогов и сборов. При этом эффективность совершаемых действий всегда будет связана с правильным выбором методов осуществления контроля, с результативностью и действенностью применяемых уполномоченными должностными лицами мер по воздействию на поколение проверяемых лиц, а также с правильностью юридической квалификации их действий (бездействия). Неправильное применение норм налогового законодательства в ходе контрольной деятельности налоговыми органами может привести не только к отказу в удовлетворении их требований, но и к возмещению ущерба налогоплательщику со стороны государства, что, естественно, не позволит говорить о какой-либо эффективности контроля.

Этап 5. Оформление результатов мероприятий налогового контроля и составление итогового документа. Фиксация результатов налогового контроля в документальном виде является основой контрольной деятельности налоговых органов и имеет решающее значение для последующего привлечения виновного лица к ответственности за нарушение норм налогового законодательства. Документы налогового контроля, фиксирующие результаты проведенных контрольных действий, являются итоговыми документами налогового контроля. Такие документы содержат описание выявленных фактов нарушений, состояние расчетов налогоплательщика с бюджетами и внебюджетными фондами по уплате налоговых платежей, а также правовую оценку действий (бездействия) налогоплательщиков и иных обязанных лиц. Документами, оформляющими результаты налогового контроля, являются акты налоговых проверок, протоколы отдельных процессуальных действий, заключение эксперта, акт инвентаризации имущества налогоплательщика, свидетельство о постановке на учет в налоговом органе и др.

На данной стадии налогового контроля осуществляется подготовка текста и подписание документов налогового контроля уполномоченными должностными лицами, а в установленных случаях — вручение итоговых документов налогового контроля проверяемым лицам.

Этап 6. Обмен контрольной информацией с уполномоченными органами. Обмен информацией, получаемой налоговыми органами, с другими уполномоченными органами, имеющими право на получение такой информации, осуществляется постоянно, а не только после проведения мероприятий налогового контроля. Тем не менее в случаях, когда необходимо получение документально зафиксированной информации, соответствующие данные и документы передаются в государственные органы обычно после завершения конкретных контрольных процедур. Кроме того, информация, полученная в результате осуществления налогового контроля, необходима для осуществления текущего финансового контроля за исполнением бюджетов. Таким образом, передача контрольной информации имеет важнейшее значение для реализации в полной мере результатов налогового контроля.

Принцип этапности налогового контроля пронизывает не только всю контрольную деятельность налоговых органов, но и проведение каждого отдельного мероприятия налогового контроля, которое также можно разделить на стадии или этапы¹.

Проведение налоговых проверок в определенной степени является «вторжением» в хозяйственную деятельность проверяемых организаций. В ходе реализации налоговыми органами своих контрольных полномочий возникает непосредственное столкновение интересов представителя государства, которым является должностное лицо налогового органа, осуществляющее контрольное действие, с одной стороны, и должностных лиц организации-налогоплательщика (или индивидуального предпринимателя) — с другой. В связи с этим для установления сбалансированности интересов обеих сторон необходимо было ввести четкую правовую регламентацию их прав и обязанностей, а

также последовательность их действий, что и было установлено в НК КР В настоящее время соответствующим контрольным налоговым правоотношениям, возникающим при проведении налогового контроля, придана процессуальная форма, в значительной степени являющаяся гарантией соблюдения законности при непосредственном совершении контрольных действий уполномоченными лицами.

Можно предложить *классификацию налогового контроля* как целостной системы составляющих его элементов. Критерии классификации видов налогового контроля будут полностью определяться характеристикой того *элемента* налогового контроля, который будет являться основой для классификации. В качестве критериев классификации также могут выступать и внешние характеристики контрольной деятельности, такие, как место и время проведения контрольных мероприятий. Приведенная на рис. 5.3 классификация показывает многогранность и сложность налогового контроля.

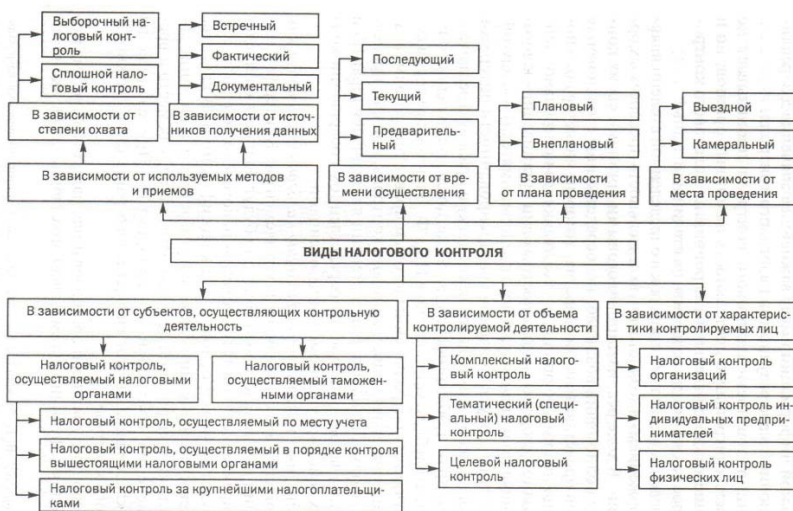


Рис. 5.3. Виды налогового контроля

Хорошо продуманная и организованная налоговая система может выполнять функции автоматического стабилизатора экономического роста, смягчая периодически возникающие в рыночной системе спады и «перегревы», однако только при достаточно эффективном контроле и прозрачности финансовой системы.

Решения государства в налоговой сфере в той или иной мере влияют на поведение всех субъектов экономики (экономических агентов), т.е. вызывают ответную реакцию — самоорганизацию экономики, перестройку механизмов саморегулирования производства и обращения. При этом одно и то же изменение налога по-разному сказывается на активности экономических агентов в разных системах экономических отношений. Кыргызская экономика, пережи-

вая период, когда рыночные механизмы не сформировались до конца, сталкивается с временными и не совсем обычными экономическими отношениями — так называемыми теневыми. В этой связи наиболее остро возникают актуальные и значимые для повседневной практики проблемы эффективности налогового контроля, обеспечивающего соблюдение субъектами экономики действующего налогового законодательства.

Лекция №2

Проведение мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками

- 2.1. Процессуальные основы проведения мероприятий налогового контроля.
- 2.2. Порядок вызова налогоплательщиков в налоговые органы для дачи пояснений и направления сообщения (с требованием пояснений).
- 2.3. Порядок проведения допроса свидетеля и взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений о допросе свидетеля
- 2.4. Процессуальный порядок проведения осмотра.
- 2.5. Порядок истребования документов.
- 2.6. Порядок проведения выемки документов и предметов.
- 2.7. Порядок назначения экспертизы.
- 2.8. Порядок привлечения специалиста, переводчика, вызова понятых

2.1. Процессуальные основы проведения мероприятий налогового контроля

Центральным аппаратом налоговой службы установлен *Единый процессуальный порядок проведения мероприятий налогового контроля*, предусмотренных КР по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах.

Процессуальный порядок содержит систематизированные перечни мероприятий налогового контроля, осуществляемых:

- 1) при проведении камеральных налоговых проверок;
- 2) при проведении выездных налоговых проверок;
- 3) при рассмотрении материалов налоговых проверок;
- 4) вне рамок проведения налоговых проверок.

Процессуальный порядок распространяется на проведение следующих мероприятий налогового контроля:

- вызов в налоговые органы налогоплательщиков для дачи пояснений;
- сообщение (с требованием пояснений) налогоплательщику об

ошибках (противоречиях, несоответствиях), выявленных при проведении камеральной налоговой проверки;

- проведение допроса свидетеля, в том числе взаимодействие налоговых органов по выполнению поручений о допросе свидетеля;
- проведение осмотра;
- истребование документов у проверяемого лица, в том числе:
 - 1) истребование по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций
 - 2) истребование по месту нахождения организации бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями;
 - 3) истребование от банка копии поручения налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему;
 - проведение выемки;
 - назначение экспертизы;
 - привлечение специалиста;
 - привлечение переводчика;
 - вызов понятых.

Одновременно указанный процессуальный порядок *не распространяется* на следующие мероприятия налогового контроля, проводимые в соответствии с иными правовыми актами:

- получение информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров КР;
- проведение инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке;
- направление налоговым органом запросов в банк о наличии счетов в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах, о предоставлении выписок по операциям на счетах организаций (индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты);
- сообщение налогоплательщику о выявленных камеральной налоговой проверкой ошибках в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречиях между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявленных несоответствиях сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

При проведении мероприятий налогового контроля должностные лица налоговых органов руководствуются НК КР и иными законодательными и нормативными правовыми актами, а также иными методическими документами, утверждаемыми НС КР.

Мероприятиями налогового контроля являются предусмотренные НК КР формы деятельности налоговых органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах. Мероприятиями налогового контроля также являются предусмотренные международными договорами КР, содержащими положения, касающиеся налогообложения и сборов, формы деятельности налоговых органов.

Мероприятия налогового контроля осуществляются 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 НК КР, могут проводиться вне рамок налоговых проверок.

1. При проведении *камеральных налоговых проверок* при необходимости могут осуществляться следующие процессуальные мероприятия налогового контроля:

- направление запросов в компетентные органы иностранных государств;
- направление налоговым органом запросов в банк о наличии счетов в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах, о предоставлении выписок по операциям на счетах организаций (индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты);
- вызов на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков для дачи пояснений в связи с камеральной налоговой проверкой;
- сообщение налогоплательщику о выявленных камеральной налоговой проверкой ошибках в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречиях между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявленных несоответствиях сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок;

- допрос свидетеля;
- истребование документов у проверяемого лица, в том числе:
 - а) истребование по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций;
 - б) истребование по месту нахождения организации бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями;
 - в) истребование от банка копии поручения налогоплательщика на перечисление налога в бюджет
 - г) истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках.

2. При проведении *выездных налоговых проверок* могут осуществляться все процессуальные мероприятия налогового контроля, указанные для процессуальных мероприятий камерального контроля, за исключением предусмотренного НК КР сообщения налогоплательщику о выявленных камеральной налоговой проверкой ошибках в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречиях между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявленных несоответствиях сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

3. При *рассмотрении материалов налоговых проверок* могут проводиться в качестве дополнительных процессуальные мероприятия налогового контроля:

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

4. *Вне рамок налоговых проверок* могут проводиться следующие процессуальные мероприятия налогового контроля:

- вызов на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов и сборов, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и

сборах;

- истребование от банка копии поручения налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему КР на соответствующий счет казначейства, оформленного налогоплательщиком на бумажном носителе;

- допрос свидетеля;

- истребование информации относительно конкретной сделки у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих информацией об этой сделке;

- осмотр документов и предметов, полученных должностным лицом налогового органа в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля или при согласии владельца этих предметов на проведение их осмотра.

2.2. Порядок вызова налогоплательщиков в налоговые органы для дачи пояснений и направления сообщения (с требованием пояснений)

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

Вызов налогоплательщиков может осуществляться:

- если требуется непосредственная явка налогоплательщика при выявлении в ходе проведения камеральной налоговой проверки ошибок в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо несоответствий сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля.

При этом Уведомление о вызове налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) должно содержать: сведения, идентифицирующие камеральную налоговую проверку (указание на проверяемую налоговую декларацию (расчет); краткое описание 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;

- невозможности ознакомления (либо вручения) руководителя организации, индивидуального предпринимателя, физического лица или их представителей с документами, составляемыми при проведении выездной налоговой проверки (решение о проведении выездной налоговой проверки; решение о продлении срока проведения выездной налоговой проверки; решение о приостановлении проведения выездной налоговой проверки; решение о возобновлении проведения выездной налоговой проверки; постановление о производстве выемки документов и предметов, постановление о назначении экспертизы; требование о представлении документов (информации); справка о проведенной выездной налоговой проверке, иные документы).

При этом Уведомление о вызове налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) должно содержать сведения, идентифицирующие выездную налоговую проверку (дата и номер Решения о проведении выездной налоговой проверки) и требование явки в налоговый орган в связи с проведением выездной налоговой проверки;

при официальном извещении руководителем (заместителем руководителя) налогового органа налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки.

При этом Уведомление о вызове налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) должно содержать сведения, идентифицирующие выездную налоговую проверку (дата и номер Решения о проведении выездной налоговой проверки), извещение о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки;

- в иных случаях, в том числе предусмотренных письмами и приказами НС КР.

При этом Уведомление о вызове налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) должно содержать описание цели вызова налогоплательщика, иные необходимые сведения.

Если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

В указанных целях налоговыми органами используется Сообщение (с требованием представления пояснений) (форма 6.1), которое должно содержать следующее:

- сведения, идентифицирующие камеральную налоговую проверку (указание на проверяемую налоговую декларацию (расчет) (наименование; налоговый (отчетный) период, за который представлен документ);
- описание 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, свидетельствующих об обнаружении данных фактов налоговым органом в целях применения;
- необходимые пояснения или внести в течение пяти рабочих дней соответствующие исправления в налоговую декларацию (расчет)».

Форма 2.1. Модель сообщения с требованием пояснений

(полное наименование организации или полное наименование организации и филиала (представительства) организации, ИНН/КПП;
(Ф.И.О. физического лица, ИНН (при наличии));
место нахождения организации (место жительства физического лица)

СООБЩЕНИЕ № _____
(с требованием представления пояснений)

Подпись должностного лица налогового органа:

(должность, наименование налогового органа)

(подпись)

(Ф.И.О.)

Телефон: _____

«Сообщение (с требованием представления пояснений) получил»*

Подпись руководителя организации (филиала, представительства), физического лица (представителя)

(наименование организации (филиала (представительства))

(подпись)

(Ф.И.О.)

* Заполняется в случае вручения уведомления непосредственно соответствующему лицу.

Неповиновение законному распоряжению или требованию должностного лица органа, осуществляющего государственный контроль, а равно воспрепятствование осуществлению этим должностным лицом служебных обязанностей влечет ответственность граждан и должностных лиц.

2.3. Порядок проведения допроса свидетеля и взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений о допросе свидетеля

В качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. Для дачи показаний могут быть вызваны физические лица в связи с уплатой (удержанием и перечислением) налогоплательщиками (плательщиками сборов, налоговыми агентами) налогов и сборов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением налогоплательщиками (плательщиками сборов, налоговыми агентами), а также иными обязанными лицами (банками, экспертами, переводчиками и иными лицами) законодательства о налогах и сборах. Налоговые органы учитывают, что *не могут допрашиваться в качестве свидетеля лица:*

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

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

Свидетель вызывается для получения показаний по месту нахождения (в помещение) налогового органа Повесткой о вызове свидетеля.

Проведение мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками

Форма 2.2. Модель повестки о вызове свидетеля

(Ф.И.О.)

(адрес)

ПОВЕСТКА о вызове свидетеля

В соответствии Налогового кодекса КР Вам надлежит прибыть « ___ » г.
к ___ час. мин. в

(наименование налогового органа)

(адрес налогового органа)

в кабинет № ___ к

(должность, Ф.И.О. должностного лица налогового органа) для допроса в качестве свидетеля.

При себе иметь паспорт или иной документ, удостоверяющий личность.

При наличии причин, препятствующих явке по вызову в назначенный срок, Вам необходимо заранее уведомить по тел. _____ или иным способом и представить письменное заявление об этом по указанному выше адресу.

Неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля, влечет ответственность, предусмотренную Налогового кодекса КР.

Подпись должностного лица налогового органа:

(должность, наименование налогового органа)

(подпись) (Ф.И.О.)

«Повестку о вызове свидетеля получил»*

(подпись)

(Ф.И.О.)

* Заполняется в случае вручения уведомления непосредственно соответствующему лицу.

Показания свидетеля могут быть получены по месту его пребывания, если он вследствие болезни, старости, инвалидности не в состоянии

явиться в налоговый орган, а по усмотрению должностного лица налогового органа — и в других случаях.

Для информирования свидетеля о необходимости получения его показаний по месту его пребывания в его адрес может быть направлена Повестка о вызове свидетеля, которая должна содержать сведения:

1) о мотивах (причине, основаниях) направления Повестки о вызове свидетеля: необходимость выяснения обстоятельств, имеющих значение для осуществления налогового контроля путем допроса лица, которому они могут быть известны, в качестве свидетеля, с указанием основания для проведения допроса по месту пребывания свидетеля;

2) о времени проведения допроса;

3) о месте проведения допроса.

Перед получением показаний должностное лицо налогового органа предупреждает свидетеля об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний, о чем делается отметка в Протоколе, которая удостоверяется подписью свидетеля.

Физическое лицо вправе отказаться от дачи показаний только по основаниям, предусмотренным законодательством КР

Показания свидетеля заносятся в Протокол.

Получение показаний свидетеля по месту его жительства рекомендуется осуществлять с участием не менее двух должностных лиц налогового органа, предварительно получив согласие свидетеля и проживающих с ним совместно лиц о допуске в жилое помещение, о чем делается отметка в Протоколе допроса свидетеля, которая удостоверяется подписями свидетеля, проживающих с ним совместно лиц, а также должностных лиц налогового органа.

В случае необходимости допроса свидетеля по месту жительства (месту пребывания), не относящегося к юрисдикции налогового органа, проводящего налоговую проверку, направляется письменное поручение налогового органа, проводящего налоговую проверку, о допросе свидетеля в адрес налогового органа по месту жительства (месту пребывания) свидетеля.

Поручение о допросе свидетеля содержит

- наименование документа «Поручение о допросе свидетеля»;
- номер документа;
- дату документа;
- место составления документа;
- наименование налогового органа, направившего документ;
- Ф.И.О., должность, классный чин (при наличии) руководителя (за-

местителя руководителя) налогового органа, подписавшего документ;

- наименование налогового органа, которому поручается допросить свидетеля;
- Ф.И.О. свидетеля;
- место жительства (место пребывания) свидетеля;
- ИНН свидетеля (при наличии);
- иные сведения, идентифицирующие свидетеля (при наличии);
- основание направления поручения и вид мероприятий налогового контроля, при проведении которых возникла необходимость допроса свидетеля;
- перечень вопросов, которые должны быть заданы свидетелю в строго предусмотренном порядке. При этом перечень может предусматривать уточняющие вопросы, задаваемые при соблюдении определенных условий (положительный ответ на один или несколько «сигнальных» вопросов, упоминание свидетелем тех или иных обстоятельств, лиц, иные условия). Кроме конкретных вопросов может быть указана информация, относительно которой должны быть получены показания свидетеля в целях ориентирования допрашивающего должностного лица налогового органа);
- указание на необходимость применения при допросе технических средств и каких именно;
- информация о языке, которым владеет не владеющий русским языком свидетель (при наличии данной информации);
- информация о болезни, старости, инвалидности свидетеля, иных обстоятельствах, при наличии которых заведомо известно, что свидетель не в состоянии явиться в налоговый орган.

Форма 2.3. Модель поручения о допросе свидетеля
ПОРУЧЕНИЕ №
о допросе свидетеля

(место составления)

(дата)

(наименование налогового органа)

ПОРУЧАЕТ:

(наименование налогового органа, которому поручается допросить свидетеля)
допросить в соответствии Налогового кодекса КР

(Ф.И.О. свидетеля, место жительства (место пребывания) свидетеля, ИНН (при наличии))
в связи с

(указывается, при проведении какого мероприятия налогового контроля возникла необходимость в допросе свидетеля)

По следующим вопросам

1.

(вопросы, которые должны быть заданы свидетелю)

2.

С применением следующих технических средств:

(указание на необходимость применения при допросе технических средств, и каких именно)

Свидетель владеет _____ языком.

(указываются сведения о языке, которым владеет не владеющий русским языком свидетель (при наличии данной информации))

(указываются сведения о болезни, старости, инвалидности свидетеля, иных обстоятельствах, при наличии которых заведомо известно, что свидетель не в состоянии явиться в налоговый орган (при наличии))

Руководитель (заместитель руководителя)

(классный чин)

(подпись)

(Ф.И.О.)

М. п.

Поручение о допросе свидетеля направляется в порядке, установленном для обмена документами в электронном виде между налоговыми органами.

При получении Поручения о допросе свидетеля налоговый орган по месту жительства (месту пребывания) свидетеля организует допрос свидетеля в общем процессуальном порядке.

Допрос свидетеля организовывается не позднее 10 рабочих дней со дня получения Поручения о допросе свидетеля. В целях исчисления указанного срока организация допроса является завершенной по состоянию на дату его проведения, отраженную в протоколе допроса свидетеля.

Не позднее трех рабочих дней после проведения допроса Протокол допроса свидетеля направляется одновременно в электронном виде и на бумажном носителе в адрес налогового органа, направившего Поручения о допросе свидетеля.

В случае невозможности проведения допроса свидетеля налоговый орган по месту жительства (месту пребывания) свидетеля в указанный срок направляет письмо, в котором указывает причины неисполнения Поручения о допросе свидетеля.

Неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля, неправомерный отказ свидетеля отдачи показаний, а равно дача заведомо ложных показаний влекут ответственность.

2.4. Процессуальный порядок проведения осмотра

Должностное лицо налогового органа, производящее выездную налоговую проверку, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, вправе производить осмотр территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов.

Осмотр любых используемых для осуществления предпринимательской деятельности (извлечения дохода) либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий проверяемого лица либо осмотр объектов налогообложения производится для определения соответствия фактических данных об указанных объектах документальным данным, представленным проверяемым лицом.

Осмотр документов и предметов *вне рамок выездной налоговой проверки* допускается, если документы и предметы были получены должностным лицом налогового органа в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля (в том числе в рамках ранее проведенной выездной налоговой проверки) или при согласии владельца этих предметов на проведение их осмотра.

Если у налогового органа есть информация: о полученных налогоплательщиком товарно-материальных ценностях, не отраженных в бухгалтерском учете; о наличии производственных мощностей, цехов; структурных подразделений, осуществляющих виды деятельности, не отраженные в учредительных документах налогоплательщика; о производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), выручка от реализации которой не отражена в учете и в отчетности; о занижении объемов, расценок в строительстве по актам выполненных работ и в других аналогичных случаях производство осмотра является обязательным.

Порядок доступа проверяющих на территорию (в помещение) проверяемого налогоплательщика, а также порядок действий при отказе проверяемого лица допустить должностных лиц налогового органа к осмотру изложены в Едином процессуальном порядке проведения выездных налоговых проверок, утвержденном центральным аппаратом НС КР.

В осмотре вправе участвовать проверяющие, указанные в Решении о проведении выездной налоговой проверки. При проведении осмотра вне рамок выездной налоговой проверки в случаях, в нем вправе участвовать должностные лица налогового органа, осуществляющие камеральную налоговую проверку, камеральную проверку отчетности по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, иные должностные лица налогового органа.

При проведении осмотра вправе участвовать лицо, в отношении которого осуществляется налоговая проверка (представитель), а также специалисты. Осмотр производится проверяющими в присутствии понятых в количестве не менее двух человек.

Для участия в проведении осмотра в необходимых случаях на договорной основе может быть привлечен эксперт.

При проведении осмотра вправе присутствовать должностные лица проверяемого налогоплательщика-организации, работники проверяемого лица.

В необходимых случаях при осмотре производятся фото- и киносъемка, видеозапись, снимаются копии с документов или другие действия, о которых осуществляется запись в протоколе.

О производстве осмотра составляется Протокол, в котором фиксируются фактические данные, полученные в результате непосредственного зрительного изучения объектов осмотра, представляющих интерес для данной проверки.

Выполненные при производстве осмотра фотографические снимки и негативы, киноленты, видеозаписи и другие материалы прилагаются к

протоколу осмотра. Протокол подписывается проверяющими и понятыми, а также другими присутствующими и участвующими при производстве осмотра лицами.

2.5. Порядок истребования документов

В соответствии НК КР налогоплательщик обязан обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов.

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

В связи с этим налоговые органы учитывают, что истребование документов в порядке, не должно заменять собой ознакомление с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов по устному требованию проверяющих должностных лиц налогового органа. Вместе с тем в случаях уклонения налогоплательщика от выполнения такой обязанности должно применяться истребование документов.

В случае отказа налогоплательщика представить указанные документы на ознакомление, налоговым органом они могут быть истребованы в соответствии со НК КР либо может быть осуществлена выемка документов НК КР.

Неповиновение законному распоряжению или требованию должностного лица органа, осуществляющего государственный контроль, а равно воспрепятствование осуществлению этим должностным лицом служебных обязанностей влечет ответственность граждан и должностных лиц.

Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого лица необходимые для проверки документы посредством вручения этому лицу (его представителю) требования о представлении документов.

- одновременно наименования и реквизиты (дата, номер, наименование лица, составившего документ) документов;

- одновременно наименования и иные индивидуальные признаки документов (в случае если законодательством предусматривается ведение определенного документа в течение определенного периода времени, в качестве иного индивидуального признака документа может выступать период, к которому относится документ).

При составлении Требования о представлении документов (информации) учитывается, что наименования документов должны приводиться в строгом соответствии с их наименованиями, указанными в соответствующих нормативных правовых актах, обязывающих налогоплательщиков иметь или применять определенные документы в своей деятельности.

Документы, которые были истребованы в ходе налоговой проверки, представляются в течение 10 дней со дня вручения соответствующего требования.

И с требуемые документы представляются в виде заверенных проверяемым лицом копий. Копии документов организации заверяются подписью ее руководителя (заместителя руководителя) и (или) иного уполномоченного лица и печатью этой организации, если иное не предусмотрено законодательством КР. Копии документов удостоверяются нотариально только в случаях, предусмотренных законодательством КР.

В случае если проверяемое лицо не имеет возможности представить и с требуемые документы в течение 10 дней, оно в течение дня, следующего за днем получения требования о представлении документов, письменно уведомляет проверяющих должностных лиц налогового органа о невозможности представления в указанные сроки документов с указанием причин, по которым и с требуемые документы не могут быть представлены в установленные сроки, и о сроках, в течение которых проверяемое лицо может представить и с требуемые документы.

В течение двух дней со дня получения такого уведомления руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе на основании этого уведомления продлить сроки представления документов или отказать в продлении сроков, о чем выносится отдельное решение.

В отношении документов, представляемых в налоговые органы учитывают, что в ходе проведения налоговой проверки налоговые органы не вправе истребовать у проверяемого лица документы, *ранее представленные в налоговые органы* при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного проверяемого лица. Указанное ограничение не распространяется на случаи, когда документы ранее представлялись в налоговый орган в виде подлинников, возвращенных впоследствии проверяемому лицу, а также на случаи, когда документы, представленные в налоговый орган, были утрачены вследствие непреодолимой силы.

Отказ проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность.

В случае такого отказа или непредставления указанных документов в установленные сроки должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит выемку необходимых документов в порядке.

Непредставление или несвоевременное представление в государственный орган (должностному лицу) сведений (информации), представление которых предусмотрено законом и необходимо для осуществления этим органом (должностным лицом) его законной деятельности, а равно представление в государственный орган (должностному лицу) таких сведений (информации) в неполном объеме или в искаженном виде влечет ответственность должностных лиц и юридических лиц.

2.6. Порядок проведения выемки документов и предметов

Выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку.

Выемка документов и предметов может производиться в следующих случаях:

- 1) при наличии обстоятельств, при которых у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены:
 - обеспечение возможности должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, ознакомиться с подлинниками документов на территории (в помещении) проверяемого лица при проведении выездной налоговой проверки по месту нахождения налогоплательщика (по месту нахождения филиала, представительства, иного обособленного подразделения налогоплательщика-организации);
 - необеспечение возможности должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, ознакомиться с подлинниками документов по месту нахождения налогового органа при проведении выездной налоговой проверки по месту нахождения налогового органа;
 - если для проведения мероприятий налогового контроля недостаточно копий документов проверяемого лица;

- 2) при отказе проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении выездной налоговой проверки документов или непредставлении их в установленные сроки;
- 3) при наличии необходимости получения предметов, имеющих отношение к предмету налоговой проверки, в частности в целях:
 - проведения осмотра предметов;
 - проведения экспертизы;
 - приобщения к материалам проверки в качестве вещественных доказательств;
 - иных целях налоговой проверки.

Не допускается производство выемки документов и предметов в ночное время.

В случае если проверяющие не располагают точной информацией о месте нахождения документов и предметов, подлежащих выемке, то производству выемки должен предшествовать осмотр территорий и помещений налогоплательщика, документов и предметов.

Выемка производится в присутствии понятых в количестве не менее двух лиц и лиц, у которых производится выемка.

В необходимых случаях для участия в производстве выемки может быть привлечен специалист.

Для участия в проведении выемки на договорной основе может быть привлечен эксперт.

До начала выемки должностное лицо налогового органа предъявляет постановление о производстве выемки документов и предметов и разъясняет присутствующим лицам их права и обязанности. Об ознакомлении лица, у которого производится выемка, с указанным постановлением, а также его правами и обязанностями, в протоколе выемки документов и предметов делается запись, заверенная подписью этого лица. В случае отказа указанного лица от подписи, свидетельствующей об его ознакомлении с постановлением, правами и обязанностями, об этом делается запись в протоколе выемки документов и предметов, заверенная подписями должностных лиц налогового органа, производящими выемку, а также понятыми.

Должностное лицо налогового органа предлагает лицу, у которого производится выемка документов и предметов, добровольно выдать их, а в случае отказа производит выемку принудительно.

При отказе лица, у которого производится выемка, вскрыть помещения или иные места, где могут находиться подлежащие выемке документы и предметы, должностное лицо налогового органа вправе сделать это са-

мостоятельно, избегая причинения не вызываемых необходимостью повреждений запоров, дверей и других предметов. О фактах вынужденного повреждения вышеназванных предметов с указанием причины данного повреждения и описанием этого повреждения либо об отсутствии таковых делается запись в протоколе выемки документов и предметов.

Неповиновение законному распоряжению или требованию должностного лица органа, осуществляющего государственный контроль, а равно воспрепятствование осуществлению этим должностным лицом служебных обязанностей влечет ответственность граждан и должностных лиц.

Не подлежат изъятию документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки.

Выемка документов и предметов оформляется протоколом, составленным с соблюдением требований.

Изъятые документы и предметы перечисляются и описываются в протоколе выемки либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а по возможности — стоимости предметов.

Выемка может производиться в отношении предметов и подлинников документов, имеющих у лица, у которого производится выемка, и имеющих отношение к предмету проверки.

При изъятии таких документов с них изготавливают копии, которые заверяются должностным лицом налогового органа и передаются лицу, у которого они изымаются. При невозможности изготовить или передать изготовленные копии одновременно с изъятием документов налоговый орган передает их лицу, у которого документы были изъяты, в течение пяти рабочих дней после изъятия.

Изъятые документы должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью налогоплательщика. В случае отказа налогоплательщика скрепить печатью или подписью изымаемые документы об этом делается специальная отметка в протоколе выемки документов и предметов.

Все изымаемые документы и предметы предъявляются понятным и другим лицам, участвующим в производстве выемки, и в случае необходимости упаковываются на месте выемки.

После ознакомления с содержанием протокола выемки лица, присутствующие и участвующие при ее производстве, должны подписать указанный протокол. Названные лица вправе делать замечания, подлежащие внесению в протокол или приобщению к делу. В случае отказа

лица, у которого производится выемка, от подписания протокола выемки оно вправе представить мотивированное объяснение причин отказа, которое прилагается к протоколу, о чем в протоколе делается соответствующая запись. Если указанным лицом не представлено мотивированное объяснение причин отказа подписать протокол, то в протоколе производится соответствующая запись, заверенная проверяющими и понятыми.

Копия протокола выемки документов и предметов вручается под расписку или высылается лицу, у которого эти документы и предметы были изъяты, заказным письмом (с описью вложения) с уведомлением о получении.

2.7. Порядок назначения экспертизы

В необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен эксперт.

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

Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. При этом заключается Договор об оказании экспертных услуг (форма 6.4).

В постановлении указываются основания для назначения экспертизы, фамилия эксперта и наименование организации, в которой должна быть произведена экспертиза; вопросы, поставленные перед экспертом; материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта.

Вопросы, поставленные перед экспертом, не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта. Не допускается назначение экспертизы по вопросам бухгалтерского учета, права и другим вопросам, познаниями по которым должны обладать проверяющие или иные специалисты налогового органа (юристы и др.) в соответствии с их должностными обязанностями.

Предпочтение при назначении экспертизы должно отдаваться тем ее видам и вопросам, которые дают основания налоговому органу полагать, что результаты экспертизы позволят установить нарушения законодательства о налогах и сборах в крупных и особо крупных размерах.

Наиболее приоритетное значение имеют следующие виды экспертиз:

- а) идентификационная по установлению принадлежности товара к однородной группе товаров или контролируемому перечню товаров;
- б) по определению стоимости товара;
- в) по оценке стоимости недвижимого имущества, основных фондов, нематериальных активов, сметной стоимости строительства;
- г) по определению объема выполненных работ (услуг), количества произведенной продукции (добычи полезных ископаемых), товаров;
- д) информации на машинных носителях;
- е) криминалистическая экспертиза (почерковедческая, автороведческая, технико-криминалистическая).

6.7. Порядок назначения экспертизы

В постановлении о назначении экспертизы указываются вопросы, поставленные перед экспертом, исходя из оснований для ее назначения, а также материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта.

Вопросы, поставленные перед экспертом, не должны выходить за пределы его специальных познаний. Данные вопросы должны быть четко определенными и конкретными, а перечень их — полным. При необходимости формулировки указанных вопросов могут быть уточнены на основе консультаций с экспертом.

В частности, при проведении экспертиз в отношении товаров перед экспертом могут быть поставлены вопросы, связанные с установлением:

- физических и химических свойств, количественного и качественного состава товара, позволяющих однозначно идентифицировать товар в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности КР (далее — ТН ВЭД КР);
- среднестатистической свободной (рыночной) цены исследуемого товара либо аналогичного товара, классифицируемого в той же позиции ТН ВЭД КР;
 - идентификации товаров в продуктах переработки;
- возможности согласования норм выхода продуктов переработки с учетом конкретного технологического процесса при применении таможенных режимов переработки на таможенной территории, переработки вне таможенной территории;
- идентификации страны происхождения некоторых товаров и страны — производителя товаров.

При проведении экспертиз, целью которых является установление фактических данных, связанных с изготовлением и использованием доку-

ментов (техничко-криминалистические исследования), перед экспертом могут быть поставлены следующие вопросы, связанные с:

- определением тождества индивидуально определенных объектов (средств письма и других технических средств, применявшихся для изготовления документов) по их отображениям в документе, документа по его частям, источника происхождения. Объектами экспертизы являются текст, подписи, оттиски печатей и штампов, пометки, резолюции, знаки;
- восстановлением первоначального содержания зачеркнутых, залитых, вытравленных, подчищенных, замазанных записей;
- установлением соответствия защитных реквизитов документа (бланков, защитных сеток, изображений и т.д.) техническим требованиям производителя документа;
- установлением способа изготовления реквизитов документа;
- установлением факта изменения реквизитов документа, его содержания;
- установлением последовательности выполнения реквизитов документа;
- установлением давности выполнения рукописной записи (текстов);
- установлением подписи и кратких рукописных записей, выполненных конкретным лицом (лицами).

Должностное лицо налогового органа, которое вынесло постановление о назначении экспертизы, должно ознакомить эксперта с его правами и обязанностями, установленными НК КР, и предупредить его об установленной НК КР ответственности за отказ от участия в проведении налоговой проверки или дачу заведомо ложного заключения, а также предупредить его, что в соответствии НК КР утрата документов, содержащих составляющие налоговую тайну сведения, либо разглашение таких сведений влечет ответственность, предусмотренную соответствующими национальными законами.

В соответствии НК КР эксперт имеет право:

- знакомиться с материалами проверки, относящимися к предмету экспертизы;
- заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов;
- при установлении при производстве экспертизы имеющих значение для дела обстоятельств, по поводу которых ему не были что данное заключение является необоснованным, должностное лицо налогового органа обязано назначить повторную экспертизу. Проведение повторной экспертизы предполагает новое исследование вопросов,

составлявших предмет первоначальной экспертизы, и поручается другому эксперту.

Дополнительная и повторная экспертизы назначаются с соблюдением требований НК КР.

В постановлении о назначении дополнительной или повторной экспертизы должны быть приведены основания, по которым соответствующая экспертиза оказалась необходимой.

К содержанию постановления о назначении дополнительной (повторной) экспертизы, назначаемой по ходатайству проверяемого налогоплательщика, предъявляются аналогичные требования.

Отказ эксперта от участия в проведении налоговой проверки, дача экспертом заведомо ложного заключения влекут ответственность.

2.8. Порядок привлечения специалиста, переводчика, вызова понятых

В необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен специалист, обладающий специальными знаниями и навыками, не заинтересованный в исходе дела.

Разработана НС КР единая форма Договора об оказании услуг специалистом (переводчиком) (подряда со специалистом) (форма 6.5).

Специалист может привлекаться для участия в проведении следующих мероприятий налогового контроля:

- осмотра;
- выемки документов и предметов.

Участие лица в качестве специалиста не исключает возможности его опроса по этим же обстоятельствам как свидетеля.

В необходимых случаях для участия в действиях по осуществлению налогового контроля на договорной основе может быть привлечен переводчик.

Переводчиком является не заинтересованное в исходе дела лицо, владеющее языком, знание которого необходимо для перевода, или лицо, понимающее знаки немомого или глухого физического лица.

Переводчик может привлекаться для участия в проведении следующих мероприятий налогового контроля:

- допроса свидетеля;
- осмотра;

- выемки документов и предметов.

Переводчик обязан явиться по вызову назначившего его должностного лица налогового органа и точно выполнить порученный ему перевод. Переводчик предупреждается об ответственности за отказ или уклонение от выполнения своих обязанностей либо заведомо ложный перевод, о чем делается отметка в соответствующем протоколе, которая удостоверяется подписью переводчика.

При проведении действий по осуществлению налогового контроля в случаях, предусмотренных НК КР, вызываются понятые.

Понятые могут быть вызваны для участия в следующих мероприятиях налогового контроля:

- осмотра;
- выемки документов и предметов.

Понятые вызываются в количестве не менее двух человек. В качестве понятых могут быть вызваны любые *не заинтересованные* в исходе дела физические лица.

Не допускается участие в качестве понятых должностных лиц налоговых органов.

Понятые обязаны удостоверить в протоколе факт, содержание и результаты действий, производившихся в их присутствии. Они вправе делать по поводу произведенных действий замечания, которые подлежат внесению в протокол. В случае необходимости понятые могут быть опрошены по указанным обстоятельствам.

Отказ переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, осуществление переводчиком заведомо ложного перевода влекут ответственность, предусмотренную НК КР.

Лекция №3

Взаимодействие налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов

3.1. Истребование документов (информации).

3.2. Процессуальные особенности документооборота между налоговыми органами при истребовании документов и информации в рамках НК КР.

2.3. Процессуальные особенности документооборота (информации) у лиц, состоящих на учете в межрегиональных инспекциях НС КР по крупнейшим налогоплательщикам

В целях установления единых требований к истребованию документов (информации) в ходе проведения налоговых проверок и дополнительных мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в соответствии НК КР, а также взаимодействия налоговых органов по исполнению поручений об истребовании документов (информации) или информации о конкретных сделках, оформления результатов истребования центральным аппаратом налоговой службы разработан **Единый процессуальный порядок**.

3.1. Порядок истребования документов (информации)

Истребование документов (информации) проводится в целях:

- 1) подтверждения достоверности сведений, содержащихся в документах, представленных проверяемым налогоплательщиком (договорах, актах приема-передачи, накладных, доверенностях на получение товара, счетах-фактурах, отчетах комиссионера (поверенного, агента) об исполнении услуг, платежно-расчетных документах, актах выполненных работ, транспортных документах, приходно-расходных кассовых ордерах, актах о зачете взаимных требований, векселях, актах приема-передачи векселей и т.д.);
- 2) подтверждения подлинности представленных проверяемым налогоплательщиком документов, в том числе подтверждения подлинности подписей должностных лиц, их права на подписание указанных документов;
- 3) подтверждения фактов финансово-хозяйственных отношений проверяемого налогоплательщика с контрагентом или иным лицом, в том числе поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг), их формы оплаты (расчетов);
- 4) подтверждения полноты поступления налогов (сборов) в бюджет и правильности их исчисления проверяемым налогоплательщиком;
- 5) проверки правильности исчисления проверяемым налогоплательщиком налоговой базы посредством получения документов (информации) от органов государственной власти (в том числе: органов внутренних дел, таможенной службы, службы финансово-бюджетного надзора, агентства кадастра объектов недвижимости и др.), государственных внебюджетных фондов за исключением случаев, когда представление таких документов (информации) предусмотрено соответствующими межведомственными соглашениями;
- 6) подтверждения информации, имеющейся у налогового органа о

деятельности проверяемого налогоплательщика, путем получения документов (информации) от страховых и кредитных организаций, банков за исключением истребования справки о наличии счетов в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах, выписки по операциям на счетах организаций (индивидуальных предпринимателей), которое осуществляется согласно НК КР путем направления соответствующего мотивированного запроса;

- 7) выяснения иных обстоятельств, связанных с исполнением налоговых обязательств проверяемым налогоплательщиком.

Критериями истребования документов (информации) при осуществлении налоговых проверок или иных мероприятий налогового контроля могут являться:

- 1) наличие у налогового органа оснований полагать необоснованность заявленных проверяемым налогоплательщиком налоговых вычетов, налоговых льгот;
- 2) наличие у налогового органа оснований предполагать, что представленные проверяемым налогоплательщиком документы содержат недостоверные данные либо являются поддельными;
- 3) наличие у налогового органа оснований предполагать мнимость и (или) притворность сделки (сделок) налогоплательщика с контрагентом;
- 4) непринятие к учету полученных по сделкам с контрагентами товарно-материальных ценностей, неотражение выручки (доходов) от реализации товаров (работ, услуг), денежных средств и иных обстоятельств, имеющих стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которых у проверяемого налогоплательщика возникает обязанность по уплате налога (сбора);
- 5) невключение в состав объектов налогообложения операций по зачету погашения взаимных требований, операций по уступке прав требований, результатов товарообменных и иных безденежных операций;
- 6) наличие признаков, свидетельствующих о применении проверяемым налогоплательщиком схемы уклонения от налогообложения;
- 7) участие проверяемого налогоплательщика и (или) его контрагента в ранее выявленных схемах уклонения от налогообложения;
- 8) наличие информации о выявлении у налогоплательщика вышеперечисленных нарушений в предыдущих налоговых периодах;
- 9) документы, представленные проверяемым налогоплательщиком, оформленные с нарушением установленных требований (с допу-

щенными исправлениями, подчистками, расплывчатыми, нечеткими подписями, печатями, штампами организаций и т.п.), без заключения договоров в письменной форме и т.д.;

- 10) местонахождение проверяемого налогоплательщика и (или) лица по адресу «массовой регистрации», отсутствие основных средств и трудовых ресурсов;
- 11) иные обстоятельства, связанные с исполнением налоговых обязательств проверяемым налогоплательщиком.

Вне рамок налоговых проверок истребование документов (информации) проводится при наличии у налогового органа оснований предполагать, что имеющиеся документы (информация) относительно конкретной сделки могут привести в будущем к доначислению налогов (сборов) либо к уменьшению необоснованно заявленных налоговых вычетов.

Истребование документов (информации) при осуществлении налоговых проверок или иных мероприятий налогового контроля проводится с учетом особенностей исчисления тех или иных налогов (сборов).

В частности, в целях обеспечения полноты поступления в бюджет налога на добавленную стоимость проводятся проверки документов (договоров, счетов-фактур, товарно-транспортных документов и т.д.) на предмет соответствия показателей (данных) документов, имеющих у поставщика (подрядчика) и у покупателя (заказчика), а также их подлинности. Таким проверкам подвергаются в первую очередь следующие документы: документы с исправлениями; документы от поставщика, с которым данный налогоплательщик ранее не имел хозяйственных связей; документы с неразборчивым ИНН; счета-фактуры продавца в случае нарушения хронологической последовательности их отражения в книге продаж; документы покупателя, если приобретенные товары не соответствуют виду деятельности, характерному для данного налогоплательщика, и т.п.

Для подтверждения реального факта перевозки (перемещения) товаров при необходимости проводятся проверки товарно-транспортных и сопроводительных документов. Кроме того, у транспортных организаций, осуществляющих доставку товаров, запрашиваются сведения о количестве перевезенных ими грузов и маршрутах следования. При проверках может использоваться информация, полученная из Государственной инспекции безопасности дорожного движения КР (о зарегистрированных транспортных средствах и их владельцах) и иных внешних источников.

Истребование у организаций и (или) физических лиц документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика, осуществляется налоговым органом с учетом экономической эффективности от проведения данного мероприятия налогового контроля, которая зависит от предполагаемой к доначислению суммы налогов (сборов), на основании истребуемых документов (информации) по проводимой проверке. Исключения составляют поручения, направленные налоговым органом в связи с наличием признаков мнимости и притворности сделок или наличием схем уклонения от налогообложения.

В Едином процессуальном порядке использованы следующие понятия:

- *инициатор* — налоговый орган, проводящий налоговую проверку или дополнительные мероприятия налогового контроля, в ходе которых возникла необходимость в рамках проводимой проверки истребования документов (информации), касающейся деятельности проверяемого налогоплательщика, или получения информации вне рамок проведения налоговых проверок относительно конкретной сделки.

В качестве инициатора может выступать: инспекция НС КР по району, району в городе, городу без районного деления, межрайонная инспекция НС КР, по крупнейшим налогоплательщикам, управление НС КР по субъекту КР, центральный аппарат налоговой службы;

- *исполнитель* — налоговый орган по месту учета организации или физического лица, располагающих документами (информацией) о деятельности проверяемого налогоплательщика либо информацией о конкретных сделках.

В качестве исполнителя может выступать: инспекция НС КР по району, району в городе, городу без районного деления, межрайонная инспекция НС КР, по крупнейшим налогоплательщикам;

- *управление инициатора* — управление НС КР по субъекту КР, в подведомственности которого находится налоговый орган, проводящий налоговую проверку или иные мероприятия налогового контроля;

- *управление исполнителя* — управление НС КР по субъекту КР, в подведомственности которого находится налоговый орган по месту учета контрагента или иного лица, располагающего документами (информацией) о деятельности проверяемого налогоплательщика либо информацией о конкретных сделках;

- *соисполнитель* — налоговый орган по месту нахождения организации — крупнейшего налогоплательщика национального уровня, которая состоит на учете в межрегиональной инспекции НС КР по крупнейшим налогоплательщикам и располагает документами (ин-

формацией) о проверяемом налогоплательщике либо информацией о конкретных сделках.

В качестве соисполнителя может выступать:

- *лицо* — организация и (или) физическое лицо, располагающее документами (информацией) о проверяемом налогоплательщике либо информацией о конкретных сделках;

- *транзит* — непрерывное прохождение поручения от инициатора через управление инициатора и (или) управление исполнителя непосредственно к исполнителю по телекоммуникационным каналам связи;

- *сканированная копия поручения* — точное воспроизведение подлинника поручения, полученное с помощью сканирующего устройства путем преобразования изображения поручения на бумаге в электронный вид.

Ниже приводятся основные *обязанности инициатора* в рамках Единого процессуального порядка.

1. В соответствии с указанными критериями в рамках подготовки поручения должностными лицами инициатора проводится оценка целесообразности истребования документов (информации) и эффективности результатов от их (ее) использования.

2. Перед подготовкой поручения инициатор анализирует все возможные сведения о лице. В качестве источника сведений о лице могут быть использованы:

- информационные ресурсы содержащие: ИНН, адрес, банковские счета, Ф.И.О. руководителя организации; количество сотрудников, получивших доход от лица, и его средний размер; количество организаций, зарегистрированных по адресу места нахождения лица; количество организаций, в которых руководитель лица является учредителем и (или) руководителем, источники выплаты дохода данному физическому лицу и т.д. Сопоставляются данные, имеющиеся в распоряжении налогового органа, со сведениями
- информационный ресурс FIRA, созданный первым независимым рейтинговым агентством, содержащий данные статистической отчетности крупных и средних организаций: показатели объема произведенных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), средней численности работников, фонда начисленной заработной платы, выручки, себестоимости, платежеспособности (ликвидности) и рентабельности текущей деятельности организации и др. При наличии в указанной базе сведений о лице проводится анализ

имеющихся показателей; иные внешние и внутренние источники информации.

3. Инициатор подготавливает поручение для направления исполнителю.

В поручении обязательно указываются:

- полное наименование лица (организации, ИНН/КПП организации или Ф.И.О. физического лица, ИНН физического лица), у которого поручается истребовать документы;
- место нахождения организации (место жительства физического лица);
- основание направления поручения (указывается НК КР и вид мероприятий налогового контроля, при проведении которых возникла необходимость получения информации о деятельности проверяемого налогоплательщика, плательщика сборов, налогового агента, и (или) информации относительно конкретной

сделки);

- полное наименование проверяемого налогоплательщика (организации, ИНН/КПП организации или Ф.И.О. физического лица, ИНН физического лица);
- перечень истребуемых документов с указанием периода, к которому они относятся, либо указание на подлежащую истребованию информацию и (или) указание на информацию относительно конкретной сделки, а также сведения, позволяющие идентифицировать указанную сделку.

Форма поручения утверждается приказом НС КР.

В случае если лицо состоит на учете в налоговом органе — инициаторе, требование о представлении документов (информации) (далее — требование) направляется непосредственно указанному лицу. При этом к требованию прилагается копия поручения, оформленного инициатором в общеустановленном порядке.

В случае если лицо состоит на учете в другом налоговом органе, инициатор направляет поручение в адрес исполнителя в соответствии с процессуальными особенностями документооборота между инициатором и исполнителем.

При необходимости получения *дополнительных сведений* (информации) о лице инициатором составляется и направляется исполнителю сопроводительное письмо к поручению. Сопроводительное письмо составляется в произвольной форме и может содержать: обоснования проведения допросов свидетелей по заявленному перечню вопросов, осмотра территории (помещений) лица, описание иных действий для формиро-

вания объективной информации об исследуемых сделках, а при необходимости и опсание применяемой налогоплательщиком схемы ухода от налогообложения с участием лица. Сопроводительное письмо инициатора *не подлежит* вручению лицу. Кроме того, инициатором осуществляется заполнение информационного ресурса «Истребование документов (информации) в рамках НК КР».

Инициатор обязан обеспечить сохранность полученных от исполнителя копий документов.

Обязанности исполнителя. Исполнитель должен организовать исполнение поручения в срок не позднее пяти рабочих дней с даты получения поручения от инициатора. Требование и копия поручения вручаются лицу или передаются иным способом, подтверждающим дату их получения.

Исполнение поручений, направляемых в рамках дополнительных мероприятий налогового контроля, должно быть организовано не позднее следующего рабочего дня после их получения.

Поручение не исполняется исполнителем, если лицо не состоит на учете в налоговом органе — исполнителе либо снято с учета в связи с изменением места его нахождения (места жительства). Кроме того, не подлежит исполнению поручение при отсутствии в нем реквизитов, позволяющих идентифицировать истребуемые документы (сделку), либо период, за который они истребуются. В этих случаях полученное поручение не позднее трех рабочих дней со дня его получения возвращается по телекоммуникационным каналам связи в адрес инициатора с обоснованием причин его неисполнения в соответствующем сопроводительном письме.

На основании полученного поручения исполнитель подготавливает требование в адрес лица, где обязательно указываются:

- 1) полное наименование организации, ее ИНН/КПП (Ф.И.О. физического лица, его ИНН), которой (которому) направляется данное требование;
- 2) адрес места нахождения организации (места жительства физического лица);
- 3) основание направления требования о представлении документов (указывается НК КР и вид мероприятий налогового контроля, при проведении которых возникла необходимость получения информации о деятельности проверяемого налогоплательщика, плательщика сборов, налогового агента и (или) информации относительно конкретной сделки);

4) полное наименование проверяемого налогоплательщика (организации, ее ИНН/КПП или Ф.И.О. физического лица, его ИНН);

5) срок представления истребуемых документов (информации);

6) перечень истребуемых документов с указанием периода, к которому они относятся, либо информация относительно конкретной сделки, а также сведения, позволяющие идентифицировать указанную сделку;

7) указание на необходимость представления истребуемых документов в виде заверенных в соответствии НК КР копий;

8) указание на предусмотренную НК КР и Кодексом КР об административных правонарушениях ответственность за непредставление налоговому органу запрашиваемых документов;

9) подпись руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

Форма требования о предоставлении документов (информации) утверждается приказом НС КР.

Исполнитель вручает лицу требование и копию поручения или передает иным способом, свидетельствующим о дате его получения.

В случае представления лицом истребуемых документов (информации) по почте датой представления указанных документов (информации) исполнителю является дата их отправки, указанная в штампе почтовой организации. Если истребуемые документы (информация) не могут быть представлены в указанный в требовании срок, исполнитель по ходатайству лица, у которого истребованы документы (информация), вправе продлить срок представления этих документов (информации), но не более чем на пять рабочих дней.

В случае вынесения решения о продлении сроков представления документов (информации) исполнитель уведомляет о данном факте инициатора в срок не позднее трех рабочих дней, следующих за днем вынесения решения. Форма решения о продлении (об отказе в продлении) сроков представления документов (информации) утверждается приказом НС КР.

При неисполнении поручения в связи с отсутствием у лица необходимых документов (уничтожены при пожаре, украдены и т.д.) при наличии подтверждающих документов из соответствующих органов исполнитель не позднее трех рабочих дней с момента получения соответствующих сведений сообщает о них инициатору с приложением ко-

пий подтверждающих документов, заверенных исполнителем в установленном порядке.

Если истребуемые документы изъяты у лица правоохранительными органами, исполнитель обязан истребовать у лица копии документов, подтверждающих проведение процессуальных действий (постановление о производстве обыска (выемки), протокол обыска (выемки), описи изъятых документов и т.д.) и направить в адрес инициатора их копии, заверенные исполнителем в установленном порядке.

Если у исполнителя на момент получения поручения имеются запрашиваемые документы (информация), полученные в ходе ранее проведенных мероприятий налогового контроля или представленные лицом при представлении налоговой отчетности, то их копии, заверенные исполнителем в установленном порядке, в течение пяти рабочих дней со дня получения поручения направляются в адрес инициатора с указанием в сопроводительном письме обстоятельств получения исполнителем данных документов (информации). Дополнительно запрашиваемые инициатором сведения (информация) о лице, не указанные в поручении, должны быть подготовлены исполнителем до момента получения истребуемых документов (информации) и отражаются в *сопроводительном письме*, направляемом в адрес инициатора.

Сопроводительное письмо, копии истребованных документов, а также заверенные исполнителем в установленном порядке копии документов, содержащие дополнительно запрашиваемые сведения (при их наличии, например, копии протоколов допросов свидетелей по заявленному инициатором перечню вопросов и (или) протоколов осмотра территории, помещений, документов и предметов лица и т.п.) направляются в адрес инициатора в соответствии с особенностями документооборота между инициатором и исполнителем.

Если документы (информация) не были получены в установленный для их представления срок либо за данный срок не представляется возможным в силу объективных причин осуществить мероприятия налогового контроля, указанные в сопроводительном письме к поручению, то исполнитель обязан в течение трех рабочих дней сообщить инициатору предполагаемую дату представления документов (информации) и (или) предполагаемую дату окончания мероприятий налогового контроля. После получения документов (информации) и материалов мероприятий налогового контроля исполнитель должен направить их копии, заверенные в установленном порядке, в адрес инициатора не позднее следующего рабочего дня за днем их получения (осуществления).

На основе полученных в ходе истребования документов (информации) исполнителем осуществляется заполнение информационного ресурса «Истребование документов (информации) в рамках НК КР». Кроме того, исполнитель обязан обеспечить сохранность истребованных документов.

Управления инициатора и исполнителя обеспечивают своевременный транзит:

- в адрес исполнителя — поручений, полученных от инициатора;
- в адрес инициатора — сопроводительных писем, истребованных документов (в случае их представления лицом в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи), полученных от исполнителя. Управления инициатора и исполнителя осуществляют контроль за полным и своевременным заполнением соответствующих информационных ресурсов «Истребование документов (информации) в рамках НК КР».

Контроль за своевременным исполнением поручений возлагается на управление исполнителя и осуществляется в рамках аудиторских проверок внутреннего аудита исполнителя.

В случае неисполнения поручения по истечении 30 рабочих дней с даты его направления инициатор может обратиться в управление инициатора с просьбой оказать содействие в получении запрашиваемых документов (информации) с указанием реквизитов неисполненного поручения, которое обязано сообщить об этом факте управлению исполнителя. Управление исполнителя в течение трех рабочих дней со дня получения соответствующего письма управления инициатора устанавливает срок исполнителю для выполнения поручения и контролирует его исполнение.

3.2. Процессуальные особенности документооборота между налоговыми органами при истребовании документов и информации в рамках НК КР

1. Должностное лицо структурного подразделения инициатора подготавливает поручение, которое визируется начальником структурного подразделения, подписывается руководителем (заместителем руководителя) инициатора и заверяется гербовой печатью инициатора. Подписанное поручение сканируется. Сканированная копия поручения подписывается электронной цифровой подписью должностного лица, подписавшего поручение на бумажном носителе, и направляется по телекоммуникационным каналам связи в управление инициатора.

В случае если в качестве инициатора выступает центральный аппарат налоговой службы, подготовка поручения осуществляется в соответствии с вышеприведенным п. 1 (п. 2.1 Единого процессуального порядка). При этом сканированная копия поручения подписывается электронной цифровой подписью должностного лица, подписавшего поручение на бумажном носителе, и направляется по телекоммуникационным каналам связи:

1) непосредственно в адрес исполнителя — в случае если лицо состоит на учете в межрегиональной инспекции налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам;

2) транзитом в управление исполнителя — в случае если лицо состоит на учете по месту нахождения на территории субъекта КР, подведомственного соответствующему управлению исполнителя.

В случае если в качестве инициатора выступает управление налоговой службы по субъекту КР, подготовка поручения осуществляется в соответствии с вышеприведенным Единого процессуального порядка. При этом сканированная копия поручения подписывается электронной цифровой подписью должностного лица, подписавшего поручение на бумажном носителе, и направляется по телекоммуникационным каналам связи:

1) непосредственно в адрес исполнителя в случае, если:

- лицо состоит на учете на территории субъекта КР, подведомственном инициатору;
- лицо состоит на учете в межрегиональной инспекции налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам;

2) транзитом в управление исполнителя — в случае если лицо состоит на учете на территории субъекта.

В случае если в качестве инициатора выступает инспекция НС КР по крупнейшим налогоплательщикам, подготовка поручения осуществляется в соответствии с вышеприведенным п. 1 (п. 2.1 Единого процессуального порядка). При этом сканированная копия поручения подписывается электронной цифровой подписью должностного лица, подписавшего поручение на бумажном носителе, и направляется по телекоммуникационным каналам связи:

1) непосредственно в адрес исполнителя — в случае если лицо состоит на учете в межрегиональной инспекции налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам;

2) транзитом в управление исполнителя — в случае если лицо со-

стоит на учете по месту нахождения на территории субъекта КР, подведомственного соответствующему управлению исполнителя.

Управление инициатора в течение одного рабочего дня, следующего за днем получения по телекоммуникационным каналам связи поручения от инициатора, обеспечивает его *транзит*:

- 1) непосредственно в адрес исполнителя в случае если:
 - лицо состоит на учете на территории субъекта КР, подведомственного управлению инициатора;
 - лицо состоит на учете в межрегиональной инспекции налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам;
- 2) в управление исполнителя — в случае если лицо состоит на учете территории субъекта КР, неподведомственного управлению инициатора.

Управление исполнителя в течение одного рабочего дня, следующего за днем получения по телекоммуникационным каналам связи поручения, обеспечивает его транзит непосредственно в адрес исполнителя.

Копии документов (информации) в течение трех рабочих дней со дня их получения по требованию от лица вместе с сопроводительным письмом направляются исполнителем почтой в адрес инициатора. Одновременно исполнитель направляет в адрес инициатора сопроводительное письмо по телекоммуникационным каналам связи.

Сопроводительное письмо исполнителя с копиями истребованных у лица документов (информации), а также с материалами мероприятий налогового контроля (в случае их проведения) направляются в адрес инициатора *не позднее 20 рабочих дней* со дня получения поручения. В случае если инициатор помимо информации, указанной в поручении, запрашивал дополнительные сведения, они также приводятся исполнителем в сопроводительном письме, направляемом в адрес инициатора.

3.3. Процессуальные особенности документооборота (информации) у лиц, состоящих на учете в межрегиональных инспекциях НС КР по крупнейшим налогоплательщикам

В качестве исполнителя могут выступать межрегиональные инспекции НС КР по крупнейшим налогоплательщикам. В зависимости от местонахождения лица исполнение поручения возлагается:

- на исполнителя — в случае нахождения лица и исполнителя на территории одного субъекта КР;
- на исполнителя и соисполнителя — в случае нахождения лица и исполнителя на территории различных субъектов КР. При получении от инициатора поручения, подготовленного и направленного

ного в соответствии с вышеприведенным п. 1 (п. 2.1 Единого процессуального порядка), исполнитель в зависимости от способа представления лицом налоговой отчетности (на бумажных носителях либо по телекоммуникационным каналам связи) направляет в адрес лица требование и сканированную копию поручения одним из следующих способов:

1) исполнитель вручает лицу требование и копию поручения или передает иным способом, свидетельствующим о дате его получения;

2) исполнитель направляет по телекоммуникационным каналам связи в адрес лица требование и сканированную копию поручения.

Исполнение поручения организуется исполнителем в срок не позднее пяти рабочих дней с даты получения поручения от инициатора. Исполнение поручений, направляемых в рамках дополнительных мероприятий налогового контроля, должно быть организовано не позднее следующего рабочего дня после их получения.

В случае нахождения лица и исполнителя на территории *различных субъектов* КР в требовании в обязательном порядке указывается наименование и адрес соисполнителя, которому лицо должно представить на бумажных носителях заверенные в установленном порядке копии истребованных документов (информации).

При нахождении лица и исполнителя на территории *одного субъекта* КР документы (информация) представляются лицом непосредственно в адрес исполнителя. Полученные по требованию копии документов (информации) в течение трех рабочих дней со дня их получения по требованию от лица вместе с сопроводительным письмом направляются исполнителем почтой в адрес инициатора. Одновременно исполнитель направляет в адрес инициатора сопроводительное письмо по телекоммуникационным каналам связи. В течение одного рабочего дня, следующего за днем выставления требования, исполнитель обязан по телекоммуникационным каналам связи уведомить соисполнителя о выставленном лицу требовании. В случае вынесения решения о продлении сроков представления документов (информации) исполнитель уведомляет о данном факте соисполнителя в срок не позднее трех рабочих дней, следующих за днем вынесения решения. Соисполнитель, получив от лица истребованные исполнителем документы (информацию), в течение трех рабочих дней со дня их получения от лица направляет:

- в адрес исполнителя — по почте сопроводительное письмо и полученные истребованные документы с одновременным направлением сопроводительного письма и перечня данных

документов по телекоммуникационным каналам связи;

- в адрес инициатора — по почте сопроводительное письмо и копии полученных истребованных документов, заверенные соисполнителем, с одновременным направлением сопроводительного письма и перечня данных копий документов по телекоммуникационным каналам связи.

Дополнительно запрашиваемые инициатором сведения (информация) о лице, не указанные в поручении, должны быть подготовлены исполнителем до момента получения истребованных документов (информации) и направлены в адрес инициатора в течение трех рабочих дней со дня получения в электронном виде сопроводительного письма от соисполнителя. В случае непредставления лицом истребуемых документов (информации) по истечении шести рабочих дней, начиная со следующего дня после окончания срока, установленного для исполнения требования, соисполнитель обязан сообщить о данном факте по телекоммуникационным каналам связи инициатору и исполнителю в срок не позднее трех рабочих дней. Если документы (информация) не были получены в установленный для их представления срок в силу объективных причин, то соисполнитель обязан в течение трех рабочих дней сообщить инициатору и исполнителю предположительную дату представления документов (информации) и (или) предположительную дату окончания мероприятий налогового контроля.

Отказ лица от представления запрашиваемых документов (информации относительно конкретной сделки) или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную НК КР. *Одновременно* с привлечением организации к налоговой ответственности за непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде, виновное должностное лицо организации подлежит привлечению к административной ответственности. При этом к виновным в совершении описываемого административного правонарушения гражданам также применима ответственность. Производство по делу о налоговом правонарушении, а также производство по делу об административном правонарушении осуществляются должностным лицом исполнителя. Производство по делу о налоговом правонарушении осуществляется в соответствии НК КР.

Перечисленные выше процессуальные особенности Единого процессуального порядка в настоящее время имеют колоссальное значение для проведения мероприятий налогового контроля и повышения его эффективности, так как сокращают сроки пересылки поручений, исключают повторные запросы документов, сокращаются трудозатраты по архивному хранению истребованных документов, одновременно с получением информации и документов проводится автоматизированный контроль процедуры истребования документов вышестоящими организациями: в УНС КР и ЦА НС КР, возможен оперативный доступ к сканированным копиям ранее истребованных документов, что особенно важно в отношении документов, представляемых в налоговые органы после г. В данном случае налоговыми органами учитывается то, что в ходе проведения налоговой проверки налоговые органы не вправе истребовать у проверяемого лица документы, ранее представленные в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного проверяемого лица. Указанное ограничение не распространяется на случаи, когда документы ранее представлялись в налоговый орган в виде подлинников, возвращенных впоследствии проверяемому лицу, а также на случаи, когда документы, представленные в налоговый орган, были утрачены вследствие непреодолимой силы.

Документооборот в рамках одного субъекта КР

- 1— Сопроводительное письмо, поручение в электронном виде
- 2— Перенаправление документов (информации)
- 3— Перенаправление документов в течение одного рабочего дня
- 4— Документы (информация), полученные от контрагента (иных лиц)
- 5— Уведомление о получении сопроводительного письма и поручения
- 6— Сопроводительное письмо, поручение в электронном виде
- 7— Документы (информация), полученные от контрагента (иных лиц)
- 8— Уведомление о получении сопроводительного письма и поручения

Лекция №4

Камеральные налоговые проверки

- 4.1.** Основы проведения камеральных проверок.
- 4.2.** Процессуальный порядок проведения камеральных проверок.
- 4.3.** Особый процессуальный порядок проведения камеральных налоговых проверок, связанных с представлением уточненной налоговой декларации.

4.4. Процессуальное оформление результатов камеральной налоговой проверки.

Центральным аппаратом налоговой службы для всей системы налоговых органов установлен *Единый процессуальный порядок* проведения:

- камеральных налоговых проверок,
- мероприятий, связанных с представлением бухгалтерской отчетности.

Общая последовательность проведения камеральной проверки и содержание этапов представлены на рис. 8.1—8.6.

4.1. Основы проведения камеральных проверок

При проведении камеральных налоговых проверок должностные лица налоговых органов руководствуются НК КР, иными нормативными правовыми актами, упомянутым процессуальным порядком, процессуальным порядком мероприятий налогового контроля, методическими процессуальными рекомендациями по проведению камеральных налоговых проверок налоговых деклараций (расчетов) по отдельным налогам (сборам), утверждаемыми НС КР.

Целью камеральной налоговой проверки является контроль за соблюдением налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах.

Камеральная налоговая проверка проводится на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, плательщиком сбора, налоговым агентом (далее — налогоплательщик), а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Камеральная налоговая проверка (камеральная проверка) проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета).

Указанный трехмесячный срок исчисляется со дня представления налоговой декларации (расчета).

При проведении камеральных налоговых проверок кроме документов, которые представлены налогоплательщиком, могут использоваться и иные документы, имеющиеся у налогового органа. К ним относятся:

- ранее представленные налоговые декларации (расчеты);
- документы, полученные налоговым органом вместе с перво-

начальной налоговой декларацией (расчетом) — при проведении камеральной налоговой проверки уточненной налоговой декларации (расчета);

- документы, ранее полученные (составленные) в ходе выездных и камеральных налоговых проверок, иных мероприятий налогового контроля;
- документы, полученные налоговым органом при осуществлении им иных функций, законодательно отнесенных к компетенции налоговых органов;
- решения (постановления) налоговых органов;
- заявления и сообщения, полученные от налогоплательщика и третьих лиц;
- иные документы, полученные на законных основаниях.

Налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

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

Расчет авансового платежа представляет собой письменное заявление налогоплательщика о базе исчисления, об используемых льготах, исчисленной сумме авансового платежа и (или) о Других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты авансового платежа. Расчет авансового платежа представляется в случаях, предусмотренных НК КР применительно к конкретному налогу.

Расчет сбора представляет собой письменное заявление плательщика сбора об объектах обложения, облагаемой базе, используемых льготах, исчисленной сумме сбора и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты сбора, если иное не предусмотрено НК КР. Расчет сбора представляется в случаях, предусмотренных частью второй НК КР применительно к каждому сбору.

Налоговый агент представляет в налоговые органы расчеты, предусмотренные частью второй НК КР, в порядке, установленном данной частью применительно к конкретному налогу.

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

представляет по данным налогам *единую (упрощенную) налоговую декларацию*.

Не подлежат представлению в налоговые органы налоговые декларации (расчеты) по тем налогам, по которым налогоплательщики освобождены от обязанности по их уплате в связи с применением специальных налоговых режимов.

Налогоплательщики обязаны представлять по месту нахождения организации бухгалтерскую отчетность, за исключением случаев, когда организации в соответствии с законодательством не обязаны вести бухгалтерский учет или освобождены от ведения бухгалтерского учета.

Налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика *по установленной форме на бумажном носителе или по установленным форматам в электронном виде* вместе с документами, которые в соответствии с НК КР должны прилагаться к налоговой декларации (расчету). Налогоплательщики вправе представить документы, которые в соответствии с НК КР должны прилагаться к налоговой декларации (расчету), в электронном виде.

Налогоплательщики, *среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек*, а также вновь созданные (в том числе при реорганизации) организации, численность работников которых превышает указанный предел, представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по установленным форматам в электронном виде, если иной порядок представления информации, отнесенной к государственной тайне, не предусмотрен законодательством КР.

Сведения о среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год представляются налогоплательщиком в налоговый орган не позднее 20 января текущего года, а в случае создания (реорганизации) организации — не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором организация была создана (реорганизована).

Налогоплательщики, в соответствии с НК КР отнесенные к *категории крупнейших*, представляют все налоговые декларации (расчеты), которые они обязаны представлять в соответствии с НК КР, в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков по установленным форматам в электронном виде, если иной порядок представления информации, отнесенной к государственной тайне, не предусмотрен законодательством КР.

Налоговая декларация (расчет) может быть представлена налогоплательщиком в налоговый орган лично или через представителя,

направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

Налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации (расчета), представленной налогоплательщиком (плательщиком сборов, налоговым агентом) по установленной форме (установленному формату), и обязан проставить по просьбе налогоплательщика на копии налоговой декларации (копии расчета) отметку о принятии и дату ее получения при получении налоговой декларации (расчета) на бумажном носителе либо передать налогоплательщику квитанцию о приеме в электронном виде — при получении налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи.

При направлении налоговых деклараций (расчетов) по почте днем их представления считается *дата отправки почтового отправления с описью вложения*. При передаче налоговых деклараций (расчетов) по телекоммуникационным каналам связи днем их представления считается *дата их отправки, зафиксированная специализированным оператором связи*.

Бухгалтерская отчетность может быть представлена налоговому органу организацией непосредственно или передана через ее представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

Налоговый орган не вправе отказать в принятии бухгалтерской отчетности и обязан по просьбе организации проставить отметку на копии бухгалтерской отчетности о принятии и дату ее представления. При получении бухгалтерской отчетности по телекоммуникационным каналам связи налоговый орган обязан передать организации квитанцию о приеме в электронном виде.

Днем представления организацией бухгалтерской отчетности считается дата отправки почтового отправления с описью вложения или дата ее отправки по телекоммуникационным каналам связи либо дата фактической передачи по принадлежности.

По истечении 10 рабочих дней после установленного законодательством о налогах и сборах срока представления налоговых деклараций (расчетов) отдел работы с налогоплательщиками осуществляет сверку списка состоящих на учете налогоплательщиков, обязанных представлять налоговые декларации в соответствующий срок (открытых налоговых обязательств), с данными об их фактическом представлении, и *формирует список лиц, не представивших налоговые декларации*.

Указанные списки распечатываются, подписываются начальником отдела работы с налогоплательщиками и не позднее следующего дня передаются в отдел камеральных проверок.

На основании списков лиц, не представивших налоговые декларации, отдел камеральных проверок в течение пяти рабочих дней после получения списков из отдела работы с налогоплательщиками подготавливает решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщиков в банках, которые подписываются руководителем налогового органа либо заместителем руководителя налогового органа, курирующим отдел камеральных проверок. Принятие указанных решений до истечения 10-дневного срока со дня, установленного НК КР для представления конкретных налоговых деклараций, не допускается.

Решение о приостановлении операций по счетам в банке могут приниматься как в виде отдельных решений по каждой не представленной налоговой декларации, так и путем принятия одного решения по нескольким не представленным налоговым декларациям.

Решение о приостановлении операций по счетам в банке в случае непредставления налоговой декларации принимается независимо от ранее принятых и действующих решений.

Решение о приостановлении операций по счетам в банке может приниматься по счетам в банках:

- организации;
- индивидуальных предпринимателей;
- нотариусов, занимающихся частной практикой (адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты);
- налогоплательщиков;
- налоговых агентов.

Решение о приостановлении операций по счетам в банке принимается в отношении всех известных налоговому органу банковских счетов налогоплательщика.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика по его счетам в банке передается налоговым органом в банк на бумажном носителе или в электронном виде. Одновременно копия указанного решения передается налогоплательщику под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате ее получения.

После представления налогоплательщиком налоговой декларации налоговый орган *не позднее одного рабочего дня*, следующего за днем ее представления, принимает решение *об отмене приостановления операций по его счетам*. Копия указанного решения одновременно передается налогоплательщику под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате ее получения.

Если решение о приостановлении операций по счетам в банке было принято в связи с непредставлением нескольких налоговых деклара-

ций, то принятие решения об отмене приостановления операций по счетам в банке допускается только после представления всех налоговых деклараций, указанных в решении о приостановлении операций по счетам в банке.

Банк обязан сообщить в налоговый орган об остатках денежных средств налогоплательщика-организации на счетах в банке, операции по которым приостановлены, не позднее следующего дня после дня получения решения этого налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке. Банки при выполнении ими обязанностей, предусмотренных НК КР, могут использовать *Справку об остатках денежных средств на счете (счетах) организации (индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет)*.

Непредставление или несвоевременное представление в налоговый орган сведений (информации), влечет ответственность банков и их должностных лиц.

В случае представления налогоплательщиком налоговой декларации после установленного законодательством о налогах и сборах срока *привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности, осуществляется только после проведения камеральной налоговой проверки данной налоговой декларации*. По результатам данной проверки может быть подтверждена сумма налога (сумма по данным налогоплательщика) либо установлен иной размер сумм налога, подлежащих уплате (доплате) на основе этой декларации (сумма по данным налогового органа).

В соответствии НК КР дела о выявленных в ходе камеральной налоговой проверки налоговых правонарушениях рассматриваются в порядке, предусмотренном НК КР.

Вышеуказанный процессуальный порядок применяется также в тех случаях, если по результатам камеральной налоговой проверки указанной налоговой декларации выявлено только правонарушение.

В случае представления налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган позднее установленного срока более чем на 180 рабочих дней по истечении установленного законодательством о налогах и сборах срока, и если при этом установлено (подтверждено) в результате камеральной налоговой проверки, что сумма налога, подлежащая уплате (доплате) на основе этой декларации, равна нулю, налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Должностное лицо налогоплательщика-организации привлекается за *нарушение установленных законодательством о налогах и сборах сроков*

представления налоговой декларации в налоговый орган по месту учета к административной ответственности.

На основании списков лиц, не представивших *налоговые расчеты (расчеты авансовых платежей; налоговые расчеты, представляемые налоговыми агентами; расчеты сборов)*, отдел камеральных проверок готовит материалы для привлечения налогоплательщиков к налоговой ответственности и осуществляет производство по делу о налоговом правонарушении в порядке независимо от проведения и реализации результатов камеральной налоговой проверки налогового расчета.

Должностное лицо налогоплательщика-организации привлекается за нарушение установленных законодательством о налогах и сборах *сроков представления налогового расчета* к административной ответственности.

На основании списков лиц, *не представивших квартальную бухгалтерскую отчетность* в течение 30 дней по окончании квартала, а *годовую* — в течение 90 дней по окончании года, за исключением бюджетных и общественных организаций (объединений) и их структурных подразделений, не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих кроме вы бывшего имущества оборотов по реализации товаров (работ, услуг), отдел камеральных проверок привлекает:

- налогоплательщиков-организаций, не представивших бухгалтерскую отчетность, к ответственности и осуществляет производство по делу о налоговом правонарушении в соответствии;
- должностных лиц организаций, не представивших бухгалтерскую отчетность, к административной ответственности в соответствии КоАП КР путем составления в установленном порядке протокола об административном правонарушении.

Если, несмотря на принятые налоговым органом меры, налоговые декларации (расчеты), бухгалтерская отчетность не представлены, отделом камеральных проверок анализируется отчетность (при наличии), представленная не отчитавшимися налогоплательщиками (плательщиками сборов, налоговыми агентами) за предыдущие налоговые (отчетные, расчетные) периоды (в пределах одного года), а также сведения внешних источников в целях выявления фактов уклонения от уплаты налогов указанными лицами и рассмотрения вопроса о целесообразности назначения выездной налоговой проверки.

С 2009 г. определен срок вручения налоговым органом банку решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика. Согласно абз. 2 и 5 п. 4 ст. 76 НК КР такое решение вручается представителю банка не позднее дня, следующего за днем его принятия ин-

спекцией. Вручаться оно может под расписку или в электронном виде либо иным способом, свидетельствующим о дате получения банком такого решения, т.е. оно может направляться по почте заказным письмом, а датой его вручения будет считаться день получения банком письма. Однако ответственность налогового органа за нарушение срока отмены решения о приостановлении операций (либо направления такого решения) не была предусмотрена.

С 1 января 2010 г. действует п. 9²ст. 76 НК КР, согласно которому налоговые органы уплачивают налогоплательщику проценты за каждый календарный день просрочки, если они нарушили срок отмены решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщиков-организаций либо срок направления в банк такого решения. Проценты начисляются на сумму, в отношении которой применялся режим приостановления, по ставке рефинансирования Банка КР (действовавшей в период приостановления операций или вручения решения об отмене приостановления).

Таким образом, теперь налогоплательщику, в отношении которого действовал режим приостановления операций по счетам в банке, налоговый орган, нарушивший срок отмены решения о приостановлении либо срок вручения банку такого решения, должен уплачивать проценты за каждый календарный день просрочки.

4.2. Процессуальный порядок проведения камеральных проверок

Камеральные налоговые проверки проводятся в следующем процессуальном порядке:

1) *принятие и ввод* в автоматизированную информационную систему налоговых органов (далее — АИС «Налог») данных *всех* налоговых деклараций (расчетов), представляемых на бумажных носителях и в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи отделом ввода и обработки данных.

Автоматизированный арифметический контроль на стадии ввода показателей в АИС «Налог» осуществляется в отношении *всех* представленных налоговых деклараций (расчетов) и деклараций (расчетов) по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

Автоматизированный арифметический контроль проводится с использованием внутри документных контрольных соотношений.

Работники отдела ввода и обработки данных ежедневно формируют протоколы ошибок взаимосвязки показателей налоговых деклараций и при необходимости их распечатывают.

Указанные протоколы формируются в автоматизированном режиме при вводе отчетности в АИС «Налог» и передаются в отдел камеральных проверок для использования при проведении камеральных налоговых проверок и камеральных проверок;

2) *автоматизированный камеральный контроль*, осуществляемый отделом камеральных проверок, в отношении всех представленных налоговых деклараций (расчетов) и деклараций (расчетов) по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

Автоматизированный камеральный контроль проводится с использованием внутри документных и междокументных контрольных соотношений.

Работники отдела камеральных проверок ежедневно формируют протоколы ошибок взаимосвязки показателей налоговых деклараций, бухгалтерской отчетности, иных документов и информации, поступающей в налоговые органы, и при необходимости их распечатывают. Указанные протоколы формируются в автоматизированном режиме в АИС «Налог» и используются при проведении проверок;

3) дальнейшая *проверка с проведением мероприятий налогового контроля* осуществляется отделом камеральных проверок и является обязательной при представлении следующих документов:

а) налоговых деклараций (расчетов), в которых при проведении камеральной налоговой проверки выявлены ошибки и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющих у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, в том числе, если указанные ошибки, противоречия и несоответствия выявлены в результате автоматизированного арифметического контроля;

б) налоговых деклараций (расчетов), в которых заявлено право на применение налоговых льгот;

в) налоговых деклараций (расчетов), в которых сумма налога (авансового платежа) заявлена к уменьшению или к возмещению;

г) налоговых деклараций (расчетов) по налогам, связанным с использованием природных ресурсов;

д) налоговых деклараций (расчетов), вместе с которыми представлены подтверждающие и иные документы.

Процессуальными рекомендациями по проведению камеральных налоговых проверок по отдельным налогам (сборам) могут быть установлены иные категории налоговых деклараций (расчетов), подлежащих обя-

зательной дальнейшей проверке с проведением мероприятий налогового контроля;

4) *оформление результатов проверки* путем составления акта либо завершение проверки без составления акта проверки, осуществляемое отделом камеральных проверок.

При проведении камеральной налоговой проверки должностное лицо налогового органа в целях подтверждения факта государственной регистрации контрагентов проверяемого налогоплательщика, выявления взаимосвязи между проверяемым налогоплательщиком и его контрагентами (совпадения учредителей, должностных лиц, регистрации по одному адресу и т.д.), подтверждения факта исполнения обязанности контрагентом по представлению налоговых деклараций (расчетов), а также получения иных сведений использует информацию из следующих информационных ресурсов местного, а при наличии удаленного доступа — регионального и национального уровней:

- Единого государственного реестра налогоплательщиков;
- Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей;
- Единого государственного реестра юридических лиц;
- ПИК «НДС»;
- ПИК «Недействительные паспорта»;
- ПК «Банковские счета»;
- ПК «Сведения о физических лицах»;
- ПК «Одnodневка»;
- ПК «Таможня»;
- иных информационных ресурсов.

Должностное лицо налогового органа, проводящее проверку, в ходе нее осуществляет:

а) проверку сопоставимости показателей налоговой декларации (расчета) с показателями налоговой декларации (расчета) предыдущего отчетного (налогового) периода;

б) взаимоувязку показателей проверяемой налоговой декларации (расчета) с показателями налоговых деклараций (расчетов) по другим видам налогов и бухгалтерской отчетностью;

в) проверку достоверности показателей налоговой декларации (расчета) на основе анализа всей имеющейся в налоговом органе информации;

г) проверку полноты и качества документов (информации), представленных налогоплательщиком, банками, контрагентами и иными лицами.

Если в процессе проведения камеральной налоговой проверки выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) *противоречия* между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены *несоответствия* сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, об этом в обязательном порядке сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти рабочих дней со дня получения требования необходимые пояснения или внести в установленный срок соответствующие исправления. В случае необходимости вызова налогоплательщика в налоговый орган для дачи пояснений налоговыми органами используется Уведомление о вызове налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента).

Для подтверждения достоверности данных, отраженных в налоговой декларации (расчете), налогоплательщик с пояснениями вправе дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учета и (или) иные документы, подтверждающие достоверность данных, отраженных в налоговой декларации (расчете).

Если после рассмотрения лицом, проводящим камеральную налоговую проверку, представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений налогоплательщика налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки в порядке.

Учитывается, что в соответствии НК КР *при проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, за исключением:*

1) подтверждающих право на *налоговые льготы* у налогоплательщиков, использующих такие льготы.

2) которые в соответствии с положениями НК КР *должны прилагаться к налоговой декларации (расчету)*, если они не были представлены вместе с декларацией или расчетом;

3) подтверждающих *правомерность применения налоговых вычетов* при подаче налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога;

4) по налогам, связанным с использованием *природных ресурсов, иных документов*, являющихся основанием для исчисления и уплаты таких налогов.

Налогоплательщики обязаны представлять 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.

При осуществлении камеральных налоговых проверок могут проводиться мероприятия налогового контроля, указанные в Едином процессуальном порядке проведения мероприятий налогового контроля.

4.3. Особый процессуальный порядок проведения камеральных налоговых проверок, связанных с представлением уточненной налоговой декларации

Особый процессуальный порядок применяется в случае представления в ходе камеральной налоговой проверки уточненной налоговой декларации (расчета). При отправке налогоплательщиком уточненной налоговой декларации (расчета) по почте днем ее представления считается день, следующий за датой получения налоговым органом соответствующего почтового отправления с описью вложения.

Особый порядок, изложенный ниже, применяется в случае представления уточненной налоговой декларации (расчета) до подписания акта проверки первичной налоговой декларации (расчета) лицом, в отношении которого проводилась проверка (его представителем), либо передачи акта проверки указанному лицу, в зависимости от того, какое из указанных действий совершено ранее.

Также он применяется в случае представления более одной уточненной налоговой декларации (расчета).

Особый порядок применяется в отношении: налоговых деклараций; расчетов авансовых платежей; налоговых расчетов, представляемых налоговыми агентами.

Налогоплательщик *обязан внести* необходимые изменения в налоговую декларацию и *представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию (расчет)* при обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате.

Налогоплательщик *вправе внести* необходимые изменения в налоговую декларацию и *представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию (расчет)* в следующих случаях:

- при обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации недостоверных сведений, а так-

же ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате;

- при получении сообщения о выявленных проверкой ошибок в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявленных несоответствиях сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

При представлении уточненной налоговой декларации (расчета) камеральная налоговая проверка первичной налоговой декларации (расчета) прекращается. Акт проверки в этом случае не составляется. Выявленные обстоятельства анализируются применительно к уточненной налоговой декларации (расчету). Пояснения и документы, представленные налогоплательщиком и полученные в результате осуществления камеральной налоговой проверки первичной налоговой декларации (расчета), используются при проведении проверки уточненной налоговой декларации (расчета).

Однако в случае если уточненная налоговая декларация (расчет) представлена в налоговый орган в ходе камеральной налоговой проверки первичной налоговой декларации (расчета) *в момент или после обнаружения налоговым органом нарушений законодательства по налогам и сборам*, такая проверка завершается, по ее результатам составляется в установленном порядке Акт проверки.

Документом, свидетельствующим об обнаружении налоговым органом факта неотражения или неполноты отражения сведений в первичной налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате сумме налога, является Акт камеральной налоговой проверки. Таким образом, при камеральной налоговой проверке момент обнаружения налоговым органом нарушений законодательства по налогам и сборам определяется датой Акта камеральной налоговой проверки.

НК КР установлено, что если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации, но до истечения срока уплаты налога, то налогоплательщик *освобождается от ответственности*, если уточненная налоговая декларация была представлена до момента, когда налогоплательщик узнал:

- об обнаружении налоговым органом факта неотражения или

- неполноты отражения сведений в налоговой декларации;
- об обнаружении налоговым органом ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога;
- о назначении выездной налоговой проверки.

Если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, то налогоплательщик *освобождается от ответственности* в случае представления уточненной налоговой декларации до момента, когда налогоплательщик узнал:

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

4.4. Процессуальное оформление результатов камеральной налоговой проверки

Если после рассмотрения должностным лицом налогового органа, проводящим камеральную налоговую проверку представленных пояснений и документов, либо при отсутствии пояснений налогоплательщика налоговый орган *установит факт совершения* налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки в порядке.

В соответствии с НК КР *в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах* в ходе проведения камеральной налоговой проверки налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога, уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен акт налоговой проверки в соответствии НК КР.

В акте камеральной налоговой проверки *отражаются (при их установлении) факты следующих налоговых правонарушений*, предусмотренных НК КР:

1) ст. Налоговые правонарушения, совершенные банком, а также обнаруженные в ходе камеральной налоговой проверки налоговые правонарушения иных лиц оформляются в порядке НК КР.

При составлении акта налоговой проверки налоговым органам обеспечивается идентичность всех экземпляров акта налоговой проверки, в том числе по количеству и составу приложений к акту налоговой проверки, являющихся его неотъемлемыми частями.

Приложениями к акту налоговой проверки могут являться материалы, полученные в ходе проверки и мероприятий налогового контроля, а также иные документы и предметы, составляющие доказательную базу по выявленным в ходе камеральной налоговой проверки нарушениям законодательства о налогах и сборах. Документы, полученные непосредственно от лица, в отношении которого проводилась проверка, к акту проверки могут не прилагаться.

Иные документы, не являющиеся приложениями к акту налоговой проверки, вместе с актом налоговой проверки являются материалами налоговой проверки и формируют дело о нарушении законодательства о налогах и сборах, которое рассматривается в соответствии НК КР.

При проведении камеральной налоговой проверки налоговой декларации по НДС, в которой налогоплательщиком предъявлена к возмещению сумма налога, *в случае отсутствия нарушений*, должностным лицом налогового органа, проводившим проверку, составляется докладная записка на имя руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, в которой фиксируются:

- дата и регистрационный номер докладной записки;
- должность, наименование структурного подразделения налогового органа, Ф.И.О. лица, проводившего проверку;
- полное наименование проверяемой организации (Ф.И.О. индивидуального предпринимателя);
- ИНН, КПП проверяемой организации, ИНН индивидуального предпринимателя;
- вид налоговой декларации, налоговый период, за который проводилась проверка;
- дата начала и дата окончания проверки;
- сумма НДС, заявленная налогоплательщиком к возмещению;
- сведения о направленных запросах (дата и номер запроса, наименование лица, которому направлен запрос, краткое содержание запроса) и полученных ответах на указанные запросы (дата и номер ответа, краткое содержание ответа на запрос);
- сведения о соответствии документов, подтверждающих применение налоговых вычетов по НДС, требованиям НК КР;
- предложение возместить по результатам камеральной налоговой проверки сумму НДС, заявленную налогоплательщиком к

возмещению в налоговой декларации.

Докладная записка подписывается должностным лицом налогового органа, проводящим проверку, и визируется начальником отдела, проводящего проверку.

На основании данной докладной записки налоговый орган обязан принять решение *о возмещении* соответствующих сумм.

Копия решения вручается налогоплательщику (его представителю) или передается иным способом, свидетельствующим о дате его получения.

По окончании камеральной налоговой проверки налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц отдел камеральных проверок формирует налоговое уведомление на уплату авансовых платежей по налогу на доходы физических лиц.

Указанные налоговые уведомления распечатываются, оформляются и передаются в отдел работы с налогоплательщиками для вручения налогоплательщикам (их представителям) под расписку или отдел финансового и общего обеспечения (отдел общего обеспечения) для направления по почте заказным письмом.

- Проверенная отчетность хранится в отделе финансового и общего обеспечения (отделе общего обеспечения) с соблюдением порядка хранения документов, содержащих сведения, составляющие налоговую тайну.

Процессуальный порядок вручения акта проверки лицу, в отношении которого проводилась проверка

Акт налоговой проверки после подписания лицами, проводившими соответствующую проверку, *подписывается лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем)*. Об отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя подписать акт делается соответствующая запись в акте налоговой проверки.

Одновременно с подписанием акта налоговой проверки лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем), вручается акт проверки.

Акт налоговой проверки должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю в течение пяти дней, с даты его составления под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем). Вручение акта проверки производится со всеми в нем указанными приложениями.

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 осуществлении инициированной с момента вручения акта налоговой проверки процедуры привлечения лица, в отношении которого проводилась камеральная налоговая проверка, к налоговой ответственности, налоговые органы руководствуются *Единым процессуальным порядком рассмотрения дел о налоговых правонарушениях*, утверждаемым НС КР.

8.4. Процессуальное оформление результатов камеральной налоговой проверки

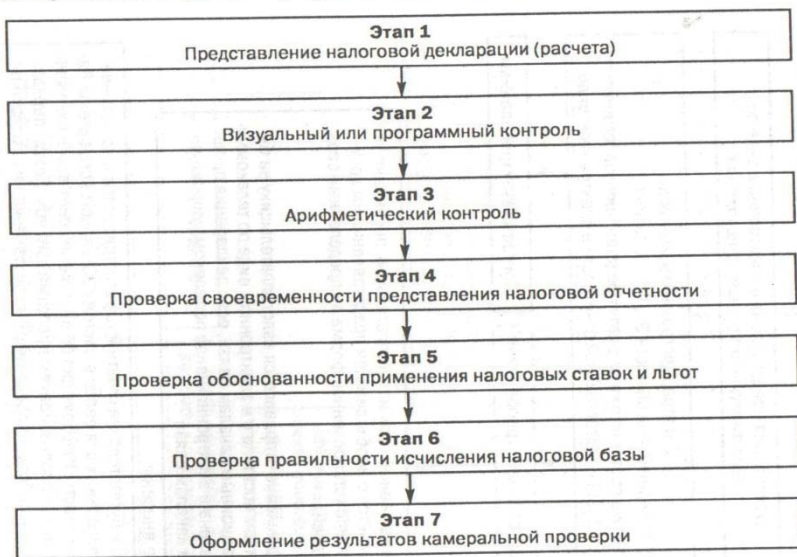


Рис. 8.1. Этапы камеральной налоговой проверки

Лекция №5

Планирование и подготовка выездных налоговых проверок

- 5.1. Общие принципы выездных налоговых проверок.
- 5.2. Формирование информации о налогоплательщике.
- 5.3. Основные принципы планирования.
- 5.4. Критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков.
- 5.5. Планирование выездных налоговых проверок

5.1. Общие принципы выездных налоговых проверок

Основной и наиболее эффективной формой налогового контроля служат выездные налоговые проверки. В результате проведения таких проверок налоговыми органами должны одновременно решаться несколько задач, наиболее важные из которых:

- выявление и пресечение нарушений законодательства о налогах и сборах;
- предупреждение налоговых правонарушений.

При этом выездные налоговые проверки должны отвечать требованиям безусловного обеспечения законных интересов государства и прав налогоплательщиков, повышения их защищенности от неправомерных требований налоговых органов и создания налогоплательщику максимально комфортных условий для исчисления и уплаты налогов.

Для эффективного решения этих задач налоговой службой разработана современная Концепция системы планирования выездных налоговых проверок, предусматривающая новый подход к процессуальному построению системы отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок. Согласно этой Концепции, планирование выездных налоговых проверок — это открытый процесс, построенный на отборе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок по критериям риска совершения налогового правонарушения, в том числе общедоступным.

Ранее планирование выездных налоговых проверок являлось сугубо внутренней конфиденциальной процедурой налоговых органов.

В целях обеспечения системного подхода к отбору объектов для проведения выездных налоговых проверок Концепция определяет алгоритм такого отбора. Он 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.

Таким образом, в Концепции планирование выездных налоговых проверок взаимосвязано с формированием и развитием у налогоплательщиков правильного понимания законодательства о налогах и сборах, убеждения в недопустимости его нарушения и необходимости точного соблюдения законов.

Основой налогового контроля является планирование выездных налоговых проверок, сущность которого заключается в разработке совокупности процессуальных методов, принципов и требований к отбору объектов для выездных налоговых проверок в целях гарантированного выявления налоговых правонарушений.

Налоговой службой разработаны и утверждены *единые основные принципы и направления реализации налоговыми органами процедуры отбора налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов для проведения выездных налоговых проверок*. Единые процессуальные нормы распространяются также на филиалы (представительства) и иные обособленные подразделения налогоплательщиков-организаций. Единые процессуальные нормы процедуры отбора налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов распространяются на назначение, проведение и оформление результатов выездных налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, выездных проверок страхователей по обязательному пенсионному страхованию.

Процесс планирования и подготовки выездных налоговых проверок включает следующие процедуры:

- 1) формирование информационных ресурсов о налогоплательщике;
- 2) определение критериев риска налоговых правонарушений;
- 3) целенаправленный отбор налогоплательщиков на основе всестороннего анализа совокупности всей имеющейся у налогового органа информации о налогоплательщике с учетом критериев риска налоговых правонарушений;

определение списка налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок;

5) предпроверочный анализ информации об отобранных для проведения выездных налоговых проверок налогоплательщиках и сбор всей недостающей информации;

6) определение основных направлений проверки, в том числе перечня налогов (сборов) и проверяемых периодов, а также необходимых мероприятий налогового контроля;

7) расчет предполагаемых затрат времени и труда на проведение

проверки;

8) формирование проекта плана выездных налоговых проверок.

5.2. Формирование информации о налогоплательщике

Для целенаправленного отбора налогоплательщиков при планировании выездных налоговых проверок налоговые органы используют информационные ресурсы (внутренние источники), а также информацию, получаемую из внешних источников.

Работа налогового органа по формированию информационных ресурсов о налогоплательщиках должна отвечать следующим основным требованиям:

- непрерывность — обеспечение постоянного сбора, фиксации и обработки всей поступающей в налоговый орган информации о налогоплательщиках;

- систематизация — создание информационных баз данных о налогоплательщиках;

- актуализация — своевременное обеспечение обновления информации о налогоплательщиках с учетом вновь поступающих данных из внутренних и внешних источников;

- полнота — наличие достаточного объема информации о налогоплательщиках, необходимого для принятия обоснованного решения о целесообразности их отбора для проведения выездных налоговых проверок;

достоверность — предварительный анализ поступающей в налоговый орган информации на предмет ее соответствия реальному положению дел. Для осуществления такого анализа информация сопоставляется со сведениями, полученными из иных источников, направление запросов в контролирующие и правоохранительные органы, истребование в рамках проведения мероприятий налогового контроля у налогоплательщика, его контрагентов и иных лиц дополнительных сведений, получение объяснений и документов в случаях, предусмотренных НК КР, подтверждающих правильность исчисления и своевременность уплаты налогов (сборов);

- организация рациональной системы обработки и хранения информации — включение имеющейся и поступающей информации о деятельности налогоплательщиков в программный комплекс налогового органа местного уровня. К информации из *внутренних источников* относится информация о налогоплательщиках, полученная налоговыми органами самостоятельно в процессе выполнения ими своих функций, в частности из информационных ресурсов:

- Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ);
 - Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП);
 - Единый государственный реестр налогоплательщиков (ЕГРН);
 - данные бухгалтерской и налоговой отчетности юридических лиц;
 - данные налоговой отчетности физических лиц;
 - сведения о доходах физических лиц;
 - материалы камеральных налоговых проверок и выездных налоговых проверок (в том числе сведения о проведенных ранее мероприятиях налогового контроля);
 - расчеты с бюджетом;
 - материалы по контрольно-кассовой технике регионального уровня (при наличии удаленного доступа);
 - Единая государственная автоматизированная информационная система учета объема производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции (ЕГАИС);
 - «Банковские счета»;
 - программно-информационный комплекс НДС (ПИК «НДС»);
 - программно-информационный комплекс «Таможня» (ПИК «Таможня»);
 - программно-информационный комплекс «Однодневка» (ПИК «Однодневка»);
 - информационный ресурс результатов работы по обеспечению процедур банкротства;
 - результаты работы по зачетам и возвратам;
 - Журнал результатов работы налоговых органов по принудительному взысканию задолженности по обязательным платежам в бюджет КР
 - FIRA — информационный ресурс первого рейтингового агентства, содержащий финансово-экономическую информацию и данные статистической отчетности крупных и средних организаций (в случае наличия у налогового органа доступа на договорной основе к сведениям на интернет-сайте: www.fira.ru);
 - иные информационные ресурсы.

К информации из внутренних источников также относятся сведения о «проблемных» налогоплательщиках:

- а) участниках схем ухода от налогообложения;
- б) участниках притворных (мнимых) сделок;

- в) организациях, зарегистрированных на подставных лиц, по недействительным паспортам, по адресам «массовой» регистрации, отсутствующих по адресу места нахождения;
- г) не представляющих налоговую и бухгалтерскую отчетность в налоговые органы либо представляющих «нулевую» отчетность на протяжении двух и более налоговых (отчетных) периодов;
- д) налогоплательщиках, в отношении которых имеются факты несоответствия данных налоговой отчетности налогоплательщика документам (информации), поступившим из других налоговых органов, в том числе при исполнении поручений по истребованию документов (информации);
- е) налогоплательщиках, о которых имеются сведения по фактам получения необоснованной налоговой выгоды. При определении факта получения необоснованной налоговой выгоды следует учитывать постановление Пленума Суда КР.

К информации из *внешних источников* относится информация о налогоплательщиках, полученная налоговыми органами в соответствии с международными договорами КР, законодательством КР или на основании соглашений по обмену информацией с контролирующими и правоохранительными органами, органами государственной власти и местного самоуправления и т.п., а также иная информация, в том числе общедоступная.

Источниками информации о налогоплательщиках, полученной налоговыми органами в соответствии с действующим законодательством или на основании соглашений по обмену информацией, являются:

- Министерство внутренних дел КР;
- Таможенная служба;
- Служба по экологическому, техническому надзору и ее территориальные органы;
- Регистрационная служба и ее территориальные орг
- Миграционная служба и ее территориальные органы;
- Служба государственной статистики;
- Министерство транспорта КР и его территориальные органы; внебюджетные фонды КР
- лицензирующие органы;
- Государственная инспекция безопасности дорожного движения (ГИБДД) МВД КР;
- КР водных ресурсов;
- Агентство лесного хозяйства;

- Служба страхового надзора;
- Служба финансово-бюджетного надзора;
- правоохранительные и иные контролирующие органы;
- органы местного самоуправления;
- органы ЗАГС;
- иные источники.

Источниками информации о налогоплательщиках, которая может быть получена налоговыми органами по запросам, являются:

- органы МВД КР (включая информацию от подразделений паспортно-визовой службы органа внутренних дел КР об утерянных, похищенных паспортах, паспортах умерших лиц);

- банки, представляющие сведения о наличии счетов и (или) об остатках денежных средств на счетах, а также выписки по операциям на счетах организаций (индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, и адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты);

- организации Министерства транспорта КР;

- Служба по финансовым рынкам (информация об организациях, осуществляющих дополнительную эмиссию ценных бумагах);

- Миграционная служба и ее территориальные органы (включая запросы о действительности предъявленного паспорта);

Служба по труду и занятости и (или) органы исполнительной власти соответствующего субъекта КР, ведающие вопросами охраны труда;

- Государственная инспекция безопасности дорожного движения (ГИБДД) МВД КР;

- лицензирующие органы;

- валютные и товарные биржи (сведения о номенклатуре и ценах товаров);

- торгово-промышленные палаты субъектов КР и муниципальных образований;

- лица, располагающие сведениями о дислокации торговых точек, об арендаторах торговых мест и рынке потребительских услуг;

- средства массовой информации (СМИ), органы ЗАГС и иные источники.

К *иной информации* относится информация, поступающая от юридических и физических лиц (письма, жалобы, заявления и т.п.), из средств массовой информации и Интернета (рекламные объявления, содержащие сведения о реализации товаров, выполнении работ или оказании услуг юридическими и физическими лицами, публикации и т.д.).

Результатом работы по сбору и обработке информации о налогоплательщиках является формирование информационных ресурсов налоговых органов, содержащих информацию о налогоплательщиках, состоящих на учете в налоговом органе.

Информационные ресурсы о налогоплательщиках представляют собой совокупность сведений о налогоплательщиках, т.е. досье налогоплательщика (рис. 9²), содержащихся как в электронном виде, так и на бумажных носителях. В электронном виде информация накапливается в различных централизованных информационных ресурсах и ресурсах, формируемых программными комплексами. На бумажных носителях информация хранится в регистрационных делах организаций и индивидуальных предпринимателей, в учетных делах организаций и физических лиц (документы, образующиеся в процессе деятельности налоговых органов при реализации положений Налогового кодекса КР по учету организаций и физических лиц), в делах налогоплательщиков, содержащих документы, связанные с их деятельностью (материалы налоговых проверок; неформализованная информация об осуществлении финансово-хозяйственных операций, получении дохода, причастности к совершению налоговых правонарушений и т.п.).

Информационные ресурсы в обязательном порядке используются при проведении предпроверочного анализа и формировании списка налогоплательщиков, отобранных для включения в проект плана выездных налоговых проверок.

5.3. Основные принципы планирования

Построение единой, открытой и понятной для налогоплательщиков и налоговых органов системы планирования выездных налоговых проверок базируется на определенных принципах. К ним относятся:

- 1) режим наибольшего благоприятствования для добросовестных налогоплательщиков;
- 2) своевременность реагирования на признаки возможного совершения налоговых правонарушений;
- 3) неотвратимость наказания налогоплательщиков в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах;
- 4) обоснованность выбора объектов проверки.

В соответствии с новым подходом к организации системы планирования изменен процессуальный отбор объектов для проведения выездных налоговых проверок. Основой данной системы является всесторонний анализ всей имеющейся у налогового органа информации 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 не включения в план выездных налоговых проверок.

Таким образом, в соответствии с действующей Концепцией планирование выездных налоговых проверок ведется на основе принципа двусторонней ответственности налогоплательщиков и налоговых органов, при соблюдении которого первые стремятся к исполнению своих налоговых обязательств, а вторые — к обоснованному отбору налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

Обоснованный выбор объектов для проведения выездных налоговых проверок невозможен без всестороннего анализа всей информации, поступающей в налоговые органы из внутренних и внешних источников.

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

- 1) анализ сумм исчисленных налоговых платежей и их динамики, который позволяет выявить налогоплательщиков, у которых уменьшаются суммы начислений налоговых платежей;
- 2) анализ сумм уплаченных налоговых платежей и их динамики, проводимый по каждому виду налога (сбора) в целях контроля за полнотой и своевременностью перечисления налоговых платежей;
- 3) 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;
- 4) анализ факторов и причин, влияющих на формирование налоговой базы.

В случае выбора объекта для проведения выездной налоговой проверки налоговый орган определяет целесообразность проведения выездных налоговых проверок контрагентов и (или) аффилированных лиц проверяемого налогоплательщика.

В соответствии с основными целями и принципами Концепции выбор объектов для проведения выездных налоговых проверок построен на целенаправленном отборе, тщательном и постоянно проводимом всестороннем анализе всей имеющейся у налоговых органов информации о каждом объекте независимо от 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 выездных налоговых проверок 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.

5.4. Критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков

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

- 1) налоговая нагрузка, если у данного налогоплательщика она ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности);
- 2) отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов;
- 3) отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период;
- 4) опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг);
- 5) выплата среднемесячной заработной платы на одного работника, она может быть ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте КР;
- 6) неоднократное приближение к предельному значению установленных НК КР величин показателей, предоставляющих право налогоплательщикам применять специальные налоговые режимы;

- 7) отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год;
- 8) построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками (цепочки контрагентов) без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели);
- 9) непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности;
- 10) неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения («миграция» между налоговыми органами);
- 11) значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности поданным статистики;
- 12) ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

При оценке вышеуказанных показателей налоговый орган в обязательном порядке анализирует возможность извлечения либо наличие необоснованной налоговой выгоды, в том числе по обстоятельствам, указанным в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда К.

Систематическое проведение самостоятельной оценки рисков по результатам финансово-хозяйственной деятельности позволит налогоплательщику своевременно оценить налоговые риски и уточнить свои налоговые обязательства.

Действующая Концепция определяет основные приоритеты, принципы и направления реализации единого подхода к планированию выездных налоговых проверок. Она позволяет, во-первых, налогоплательщикам максимально уменьшить вероятность того, что выездная налоговая проверка в текущем году затронет законопослушного налогоплательщика, полностью исполнившего свои обязательства перед бюджетом.

Во-вторых, она предоставляет возможность налоговым органам выявлять наиболее вероятные «зоны риска» (нарушения законодательства о налогах и сборах), своевременно реагировать на возможное совершение налоговых правонарушений и определить необходимые мероприятия налогового контроля.

Принципы, заложенные в Концепции, позволяют:

- 1) формировать единый подход к планированию выездных налоговых проверок;

- 2) стимулировать налогоплательщиков к соблюдению законодательства о налогах и сборах;
- 3) повышать налоговую грамотность и дисциплину налогоплательщиков.

5.5. Планирование выездных налоговых проверок

Для целенаправленного отбора налогоплательщиков при планировании выездных налоговых проверок налоговыми органами используются:

- а) результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика;
- б) информация, полученная в рамках и вне рамок проведения мероприятий налогового контроля, в том числе камеральных налоговых проверок;
- в) иные сведения из информационных ресурсов.

При проведении анализа налоговой и бухгалтерской отчетности налоговые органы руководствуются методическими указаниями и рекомендациями центрального аппарата ГНС, регламентирующими вопросы анализа конкретных форм бухгалтерской и налоговой отчетности налогоплательщиков (при их наличии).

Итогом отбора налогоплательщиков является формирование проекта плана выездных налоговых проверок (рис. 9.3). При этом налоговый орган учитывает, что период, за который будет проводиться проверка, должен состоять из целого числа налоговых периодов по всем налогам и взносам, по которым назначена проверка. Выездная налоговая проверка может быть назначена не ранее истечения срока, установленного законодательством о налогах и сборах для представления налоговой декларации за последний налоговый период по всем налогам, по которым проверка назначена, а также срока, установленного законодательством об обязательном пенсионном страховании для представления декларации за последний расчетный период.

9.5. Планирование выездных налоговых проверок

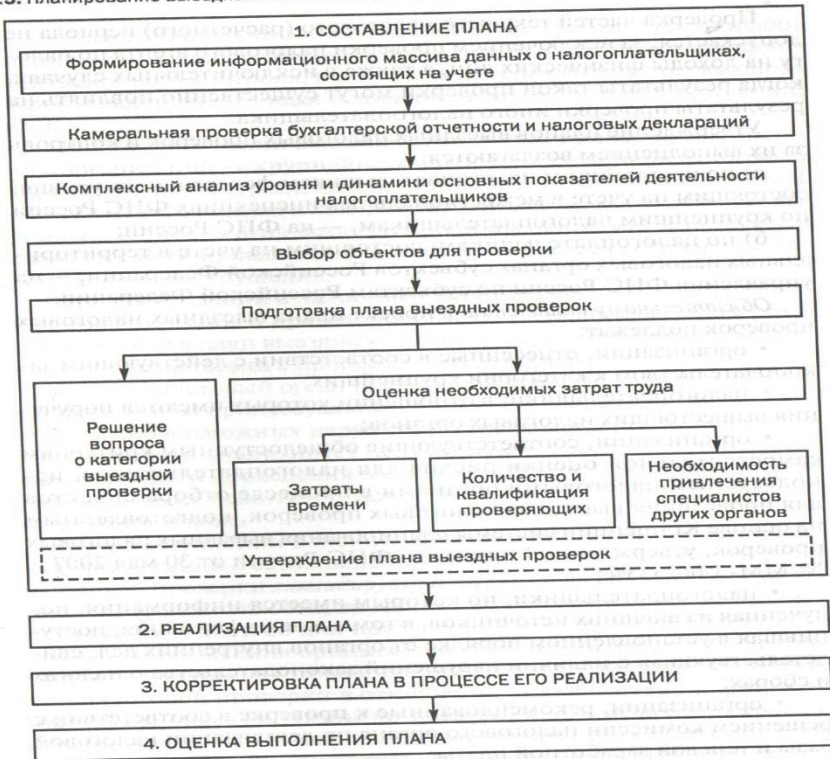


Рис. 9.3. Процесс планирования выездных налоговых проверок

Проверка частей текущего налогового (расчетного) периода не допускается, за исключением проверки налогового агента по налогу на доходы физических лиц, а также в исключительных случаях, когда результаты такой проверки могут существенно повлиять на результаты проверки иного налогоплательщика.

Утверждение планов выездных налоговых проверок и контроль за их выполнением возлагаются:

а) по крупнейшим налогоплательщикам, — НС КР;

б) по налогоплательщикам, состоящим на учете в территориальных налоговых органах субъектов КР, — на управления НС КР по субъектам КР.

Обязательному включению в проект плана выездных налоговых проверок подлежат:

- организации, отнесенные в соответствии с действующим законодательством к категории крупнейших;
- налогоплательщики, в отношении которых имеются поручения вышестоящих налоговых органов;
- организации, соответствующие общедоступным критериям самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемым налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, подготовленным на основе Концепции системы планирования выездных налоговых проверок;
- налогоплательщики, по которым имеется информация, полученная из внешних источников, в том числе информация, поступившая в установленном порядке от органов внутренних дел, свидетельствующая о наличии нарушений законодательства о налогах и сборах;
- организации, рекомендованные к проверке в соответствии с решением комиссии налогового органа по легализации налоговой базы и теневой заработной платы;
- индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, и адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, получившие доход по итогам предшествующего налогового периода от предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению налогом на доходы физических лиц
- налогоплательщики, в отношении которых имеется информация, полученная в рамках и вне рамок проведенных мероприятий налогового контроля, в том числе камеральных налоговых проверок, свидетельствующая о наличии налоговых правонарушений, и т.п.

При планировании выездных налоговых проверок в отношении организаций — крупнейших налогоплательщиков налоговый орган учитывает ограничения, установленные НК КР в целях недопущения случаев, когда отдельные периоды и виды налогов останутся непроверенными, и истечения срока давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

При поступлении в налоговый орган поручений вышестоящих налоговых органов о проведении выездных налоговых проверок в текущем

году в план выездных налоговых проверок вносятся изменения в соответствии с процессуальным порядком.

Если в налоговый орган поступает от органов внутренних дел в установленном процессуальном порядке информация, свидетельствующая о возможных нарушениях законодательства, то этот налоговый орган анализирует полученную информацию и в случае необходимости проведения выездной налоговой проверки в текущем году вносит соответствующие изменения в план выездных налоговых проверок.

При поступлении в налоговый орган письменного уведомления организации о ее ликвидации решение о проведении выездной налоговой проверки *ликвидируемой организации* должно быть вынесено (и, по возможности, вручено) налогоплательщику не позднее пяти рабочих дней со дня поступления в налоговый орган письменного уведомления организации о принятии решения о ликвидации. При этом налоговый орган организует проведение выездной налоговой проверки в отношении ликвидируемой организации таким образом, чтобы до истечения двухмесячного срока с момента публикации информации о ликвидации организации и о порядке и сроке заявления требований ее кредиторами (т.е. до утверждения промежуточного ликвидационного баланса) организации были вручены копия решения налогового органа по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки и требование об уплате налога (сбора), пеней и штрафа.

В случае принятия решения о проведении выездной налоговой проверки ликвидируемой организации в план выездных налоговых проверок на текущий год также вносятся соответствующие изменения.

Если ликвидируемая организация была включена в план проведения выездных налоговых проверок по инициативе центрального аппарата НС КР, инспекцией НС КР по крупнейшим налогоплательщикам, управления НС КР по субъекту КР либо иного налогового органа, то такой налоговый орган уведомляется о проведении проверки в связи с ликвидацией налогоплательщика-организации. После получения этого уведомления центральный аппарат НС КР, инспекция НС КР по крупнейшим налогоплательщикам, управление НС КР по субъекту КР или иной налоговый орган в срочном порядке (учитывая сжатые сроки) направляет перечень вопросов, документов, информации, которые необходимо проверить или получить у ликвидируемого налогоплательщика-организации.

Налоговый орган вправе не назначать выездную налоговую проверку организации, находящейся в стадии ликвидации, если:

а) организация не относится к категории крупнейших налогоплательщиков;

б) у налогового органа отсутствует информация о налоговых правонарушениях по результатам мероприятий налогового контроля, в том числе камеральных налоговых проверок за три предшествующие календарные года;

в) у налогового органа имеются основания предполагать, что сумма дополнительно начисленных налогов (сборов) и пеней по результатам выездной налоговой проверки в дальнейшем может быть не взыскана.

По результатам анализа и при наличии оснований для непроведения выездной налоговой проверки должностным лицом налогового органа, проводившим анализ, составляется докладная записка на имя руководителя налогового органа с указанием названных оснований и не позднее пяти рабочих дней со дня поступления в налоговый орган письменного уведомления организации о ее ликвидации руководителем налогового органа принимается решение о непроведении выездной налоговой проверки, о чем свидетельствует его резолюция на докладной записке.

При планировании выездных налоговых проверок *налогоплательщиков, имеющих в своем составе филиалы* (представительства) и иные обособленные подразделения, налоговый орган по месту нахождения организации оценивает значимость филиала (представительства) и иных обособленных подразделений для рассмотрения вопроса о включении или невключении конкретного филиала (представительства) и иных обособленных подразделений в проект плана одновременно с проверкой организации.

Критериями оценки значимости филиала (представительства) являются:

- наличие значительного количества структурных подразделений у данного филиала;
- применяемая филиалом система налогообложения (общая, специальные налоговые режимы);
- удельный вес суммы налогов, уплачиваемой (начисленной) филиалом (структурным подразделением) в общей сумме налогов, уплачиваемых организацией (филиалом) и (или) полученных доходов (расходов);
- наличие (отсутствие) нарушений, выявленных в процессе ранее проведенных налоговых проверок данного филиала (представительства);
- численность сотрудников филиала (представительства);
- доля стоимости имущества, состоящего на балансе филиала (представительства) в составе имущества организации;
- доля суммарных доходов (расходов), полученных (произведенных) филиалом (представительством) в общей сумме доходов (расходов), полученных (произведенных) организацией (филиалом);

- порядок организации и ведения бухгалтерского и налогового учета (в том числе порядок документооборота между филиалом и организацией).

В случае необходимости проведения выездной налоговой проверки филиалов (представительств), иных обособленных подразделений, зависимых (дочерних) организаций и (или) контрагентов крупнейших налогоплательщиков, а также филиалов (представительств) и иных обособленных подразделений налогоплательщиков, не отнесенных к категории крупнейших, могут быть направлены предложения по включению в проект плана выездных налоговых проверок.

Налогоплательщики, *не подлежащие обязательному включению* в проект плана, выделяются в отдельную группу. Для отбора указанную группу налогоплательщиков подразделяют на:

1) применяющих традиционную (общую) систему налогообложения (коммерческие, некоммерческие, бюджетные, общественные, религиозные и др.);

2) использующих специальные налоговые режимы (упрощенную систему налогообложения; систему налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции; систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности; систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей или единый сельскохозяйственный налог).

В зависимости от применяемой системы налогообложения, специфики деятельности налогоплательщиков, направлений налогового контроля и других особенностей выбираются способы и методы анализа деятельности налогоплательщика, критерии отбора объектов для выездных налоговых проверок.

Независимо от применяемой системы налогообложения в отдельную категорию выделяются:

- а) «проблемные» налогоплательщики;
- б) организации, находящиеся в процессе реорганизации (правопреемники реорганизованных организаций);
- в) организации, «мигрирующие» между налоговыми органами.

Процесс целенаправленного отбора базируется на тщательном и постоянно проводимом, всестороннем анализе всей имеющейся у налогового органа информации о каждом объекте независимо от формы его собственности и сумм налоговых обязательств. При осуществлении планирования анализу подлежат все существенные аспекты как отдельной сделки, так и деятельности налогоплательщика в целом.

Из числа налогоплательщиков, не подлежащих обязательному включению в проект плана выездных налоговых проверок, в первую очередь включают:

- налогоплательщиков, по которым у налогового органа имеются сведения об их участии в схемах ухода от налогообложения или схемах минимизации налоговых обязательств;

- налогоплательщиков, у которых результаты проведенного анализа финансово-хозяйственной деятельности свидетельствуют о предполагаемых налоговых правонарушениях.

Критериями включения налогоплательщиков, применяющих общую систему налогообложения (в том числе бюджетных, некоммерческих и др.), в проект плана выездных налоговых проверок могут являться:

- 1) соответствующие общедоступным критериям самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемым налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, подготовленные на основании Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденной приказом НС КР;
- 2) снижение общей суммы исчисленных налоговых платежей при условии роста или неизменном уровне полученного дохода;
- 3) сумма налога на добавленную стоимость, заявленная к вычету в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, по которой сумма налога подлежит уплате в бюджет, превышает значение, установленное управлением НС КР по субъекту КР;
- 4) превышение доли налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость от общей суммы исчисленного налога на протяжении нескольких налоговых периодов значения данного показателя, установленного управлением НС КР по субъекту КР;
- 5) систематическое применение налоговых льгот, правомерность которого невозможно документально подтвердить при проведении камеральной налоговой проверки;
- 6) систематическое применение имущественных и социальных налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц в крупных размерах (сумма вычетов определяется управлением НС КР по субъекту КР);
- 7) осуществление деятельности в отрасли, контроль за которой является приоритетным направлением налогового контроля для НС КР и управлений НС КР по субъектам КР;
- 8) неоднократное представление документов несвоевременно и (или) в не полном объеме, необходимых для исчисления и (или) уплаты

налогов, сборов и других обязательных платежей;

- 9) существенные нарушения законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе последней выездной налоговой проверки;
- 10) наличие информации, полученной из внешних источников и свидетельствующей о возможном нарушении законодательства о налогах и сборах;
- 11) наличие иной информации, свидетельствующей о возможных налоговых правонарушениях, в том числе камеральных налоговых проверок.

Приоритетными для включения в проект плана выездных налоговых проверок из данной категории с учетом результатов проведенного анализа по вышеуказанным критериям являются налогоплательщики: а) имеющие показатели финансово-хозяйственной деятельности, максимально приближенные к показателям крупнейших налогоплательщиков, б) являющиеся взаимозависимыми (аффилированными) лицами крупнейших налогоплательщиков.

В соответствии со НК КР взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности либо деятельности представляемых ими лиц. Для определения взаимозависимости не только проверяется выполнение требований НК КР, но и устанавливаются схемы осуществления финансово-хозяйственной деятельности указанных лиц (заключаемые сделки, финансовые потоки, цены оказанных услуг и др.).

Налогоплательщики, применяющие специальные налоговые режимы, включаются в план выездных налоговых проверок в исключительных случаях и только тогда, когда имеются достаточные основания предполагать их участие в схемах ухода от налогообложения. При этом данное положение можно подтвердить только при проведении выездной налоговой проверки, а не с помощью иных мероприятий налогового контроля, а также если предполагаемая сумма доначислений у данных налогоплательщиков больше, чем у налогоплательщиков, применяющих общий режим налогообложения.

Критериями процессуального отбора для включения в проект плана проведения выездных налоговых проверок налогоплательщиков, применяющих *упрощенную систему налогообложения*, могут служить следующие условия:

- 1) соответствие общедоступным критериям самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемым налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, подготовленных на основе Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденной приказом НС КР;
- 2) наличие сведений об участии в схемах ухода от налогообложения;

- 3) если при определении налогооблагаемой базы (объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов) расходная часть составляет более 90% доходной части на протяжении одного или нескольких налоговых периодов;
- 4) отражение убытка в налоговой декларации (в случае если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов) в размере не менее на протяжении нескольких налоговых периодов (сумма определяется управлением НС КР по субъекту КР);
- 5) наличие информации о превышении предельной средней численности работников, законодательно установленной для применения упрощенной системы налогообложения;
- 6) наличие иной информации, свидетельствующей о возможных налоговых правонарушениях, в том числе по результатам камеральных налоговых проверок;
- 7) иные основания.

Критериями процессуального отбора для включения в проект плана выездных налоговых проверок налогоплательщиков, применяющих систему налогообложения в виде *единого налога на вмененный доход* (ЕНВД) для отдельных видов деятельности, могут служить:

- 1) соответствие общедоступным критериям самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемым налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, подготовленные на основе Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденной приказом НС КР;
- 2) наличие сведений об участии налогоплательщика в схемах ухода от налогообложения;
- 3) наличие сведений о деятельности налогоплательщика, свидетельствующие об осуществлении им видов деятельности, подпадающих под общий режим налогообложения;
- 4) сведения, свидетельствующие о фактическом осуществлении налогоплательщиком деятельности, подлежащей обложению ЕНВД, но при этом не представляющим соответствующие налоговые декларации и не уплачивающим налог;
- 5) наличие иной информации, свидетельствующей о возможных налоговых правонарушениях, в том числе по результатам камеральных налоговых проверок;
- 6) наличие сведений о занижении (сокрытии) налогоплательщиками фактических величин физических показателей базовой доходности;

7) иные основания.

Критериями процессуального отбора для включения в проект плана выездных налоговых проверок налогоплательщиков, применяющих *единый сельскохозяйственный налог*, могут служить:

- 1) критерии, соответствующие общедоступным критериям самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемым налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, подготовленные на основе Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденной приказом НС КР;
- 2) наличие информации об участии в схемах ухода от налогообложения;
- 3) наличие информации из внешних источников, не соответствующей данным налоговой отчетности, в том числе:
 - а) о принадлежности земельных ресурсов (аренда, собственность);
 - б) о наличии основных средств (аренда или лизинг, собственность);
 - в) об использовании сельскохозяйственных угодий на территории конкретного муниципального образования, т.е. занятость полевых площадей, номенклатура посевов (по соглашениям с сельхозуправлениями субъектов КР и муниципальными образованиями);
 - г) об урожайности культур на территории муниципальных образований;
 - д) о ценовых режимах на территории субъекта (от территориальных органов службы государственной статистики, бирж);
- 4) максимальное приближение суммы расходов к сумме доходов;
- 5) наличие иной информации, свидетельствующей о возможных налоговых правонарушениях, в том числе по результатам камеральных налоговых проверок.

В проект плана выездных налоговых проверок включают «проблемных» налогоплательщиков, о которых у налогового органа имеется информация, что они ведут финансово-хозяйственную деятельность с нарушением законодательства. При этом для принятия своевременных мер по доначислению и взысканию доначисленных в результате выездной налоговой проверки сумм налоговых платежей до вынесения решения о проведении выездной налоговой проверки налоговыми органами применяют полный комплекс мер (в том числе с привлечением сотрудников правоохранительных органов) по установ-

лению должностных лиц организации и легитимности их деятельности, места нахождения организации, наличия у нее имущества и т.д.

Планирование и проведение выездных налоговых проверок юридических лиц в связи с *реорганизацией* (слиянием, присоединением, разделением, преобразованием, выделением) налоговый орган осуществляет по месту постановки на учет организаций-правопреемников.

При изменении места постановки организации на учет в результате реорганизации обязательным процессуальным действием является направление всей накопленной информации об указанном плательщике, в том числе в обязательном порядке:

- а) о характерных нарушениях законодательства о налогах и сборах, выявленных в ходе проведения выездных и камеральных налоговых проверок,
- б) о практике судебных разбирательств по результатам проверок налогоплательщика и его контрагентов,
- в) по иным проблемам администрирования в адрес налогового органа, поставившего указанного налогоплательщика на учет.

Для принятия решения о включении в проект плана выездных налоговых проверок правопреемников реорганизованных налогоплательщиков налоговый орган в обязательном порядке проводит предпроверочный анализ на основе имеющейся информации об организации-правопреемнике (об организациях, несущих солидарную ответственность по обязательствам реорганизованного юридического лица) и сведений, полученных от налогового органа, в котором ранее состояла на учете реорганизованная организация, в случае изменения места постановки организации на учет.

Основанием для включения в проект плана выездных налоговых проверок организаций, образовавшихся в результате реорганизации, является совокупность показателей и выводов, свидетельствующих о предполагаемых налоговых правонарушениях.

Корректировку плана в целях проведения проверки реорганизованной организации осуществляют в следующих случаях:

- при наличии информации о том, что принято решение о реорганизации налогоплательщика путем разделения на отдельные организации в целях уклонения от налогообложения, вывода активов и др.;
- при наличии обоснованных сведений о проведении действий, влекущих доведение организации до банкротства;
- при поступлении поручения вышестоящих налоговых органов о необходимости контроля реорганизуемого налогоплательщика;

- при наличии иной информации, дающей основание предполагать уклонение налогоплательщика от уплаты налогов.

При изменении места постановки на учет («миграции») налогоплательщика обязательным условием организации контрольной работы является направление документов, связанных с деятельностью указанного налогоплательщика, согласно перечню документов, утвержденному приказом НС КР.

В ходе планирования выездных налоговых проверок указанных юридических лиц налоговый орган, используя полученную информацию, всесторонне анализирует причины «миграции» данного налогоплательщика.

Основанием для включения в проект плана выездных налоговых проверок «мигрирующих» организаций является совокупность показателей и выводов, сделанных в процессе предпроверочного анализа и свидетельствующих о предполагаемых налоговых правонарушениях. При этом корректировка плана может проводиться при наличии информации о том, что решение об изменении места постановки на учет принято налогоплательщиком в целях уклонения от налогообложения и целесобразности осуществления контрольных мероприятий в отношении данного налогоплательщика.

Результатом отбора налогоплательщиков при планировании выездных налоговых проверок является формирование проекта плана выездных налоговых проверок.

Проект плана выездных налоговых проверок, формируемый в субъекте КР, представляет собой документ, содержащий сведения обо всех налогоплательщиках (вне зависимости от их категории), а также о филиалах (представительствах), иных обособленных подразделениях, зависимых (дочерних) организациях и наиболее значимых контрагентах, в отношении которых предполагается проведение выездных налоговых проверок в следующем календарном году.

Проект плана выездных налоговых проверок, формируемый НС КР по крупнейшим налогоплательщикам, представляет собой документ, содержащий сведения обо всех крупнейших налогоплательщиках, а также о зависимых (дочерних) организациях и наиболее значимых контрагентах крупнейших налогоплательщиков, в отношении которых предполагается проведение выездных налоговых проверок в следующем календарном году.

План (проект плана) выездных налоговых проверок является конфиденциальным документом. Содержащиеся в нем сведения не подлежат разглашению налоговыми органами и их сотрудниками. Доступ к све-

дениям, содержащимся в плане (проекте плана), имеют руководитель налогового органа, заместитель руководителя налогового органа, курирующий блок контрольной работы, и начальник отдела в части проверок, проводимых соответствующим отделом.

При составлении проекта плана выездных налоговых проверок определяется предмет выездной налоговой проверки, т.е. налогов (сборов) и других обязательных платежей, обязанность уплаты которых возложена на налогоплательщиков, филиалы (представительства) и иные обособленные подразделения, подлежащие включению в проект плана, а также проводятся подготовка и составление перечня вопросов, подлежащих проверке, и необходимых мероприятий налогового контроля. Кроме того, осуществляется подготовка предложений о предполагаемых затратах времени на проведение выездных налоговых проверок, включенных в проект плана, а также о численности должностных лиц налоговых органов, необходимых для проведения выездных налоговых проверок.

В ходе подготовки проекта плана решается вопрос о необходимости привлечения к указанным проверкам правоохранительных органов. Основаниями для направления запроса налогового органа в орган внутренних дел об участии в выездной налоговой проверке могут являться:

- наличие у налогового органа данных, свидетельствующих о возможных нарушениях налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах, и необходимости проверки указанных данных с участием специалистов-ревизоров и (или) сотрудников оперативных подразделений;
- назначение выездной (повторной выездной) налоговой проверки на основании материалов о нарушениях законодательства о налогах и сборах, направленных органом внутренних дел в налоговый орган, для принятия по ним решения в соответствии НК КР;
- необходимость привлечения сотрудников органа внутренних дел в качестве специалистов для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля;
- необходимость содействия должностным лицам налогового органа, проводящим проверку, в случаях воспрепятствования их законной деятельности, а также обеспечения мер безопасности для защиты жизни и здоровья указанных лиц, при исполнении ими должностных обязанностей.

Работа по процессуальной подготовке проекта плана проводится отделом инспекции НС КР, в функциональные обязанности которого входят подготовка и составление плана выездных налоговых проверок.

Утвержденный план выездных налоговых проверок дополняется (корректируется) с учетом вновь возникших обстоятельств, а также в соответствии с реальными возможностями налогового органа. Решение о корректировке плана выездных налоговых проверок принимается:

а) центральным аппаратом НС КР при проведении корректировки планов выездных налоговых проверок, утверждаемых данным ведомством НС КР;

б) Управлением НС КР по субъекту КР при корректировке планов, утверждаемых Управлением НС КР по субъекту КР.

Утвержденный план корректируется при наличии следующих оснований:

- получении заданий от вышестоящих налоговых органов о проведении выездных налоговых проверок налогоплательщиков, не включенных в план выездных налоговых проверок;

- наличии информации органов внутренних дел, представленной в установленном порядке;

получении уведомления о корректировке плана выездных налоговых проверок межрегиональными инспекциями НС КР сии по крупнейшим налогоплательщикам и (или) плана выездных налоговых проверок других субъектов;

- отсутствии возможности для проведения выездной налоговой проверки в связи с временным отсутствием руководителя и (или) главного бухгалтера организации-налогоплательщика (индивидуального предпринимателя) и их представителей (отпуска, болезни и т.д.);

- поступлении в налоговый орган уведомления (сообщения) о принятии решения налогоплательщиком о ликвидации.

При этом исключению из плана в первую очередь подлежат налогоплательщики, у которых предполагаемая сумма доначислений наименьшая. Исключенные из плана налогоплательщики (за исключением проверок, проведение которых невозможно из-за отсутствия его должностных лиц) в обязательном порядке подлежат включению в план в последующие периоды.

В случае возникновения необходимости корректировки плана выездных налоговых проверок налоговый орган, проводящий проверку, направляет предложения о необходимости внесения изменений с обоснованием:

а) межрегиональные инспекции НС КР по крупнейшим налогоплательщикам — в центральный аппарат НС КР;

б) инспекции НС КР — в соответствующее Управление НС КР по субъектам КР.

По проверкам, проведение которых невозможно из-за отсутствия должностных лиц налогоплательщика, в обосновании подробно излагаются все проведенные мероприятия по их розыску.

Процессуальные аспекты планирования выездных налоговых проверок крупнейших налогоплательщиков

Крупнейшими налогоплательщиками являются кыргызские организации, отнесенные к категории крупнейших налогоплательщиков согласно критериям, утверждаемым Минфином КР.

Зависимыми (дочерними) организациями и контрагентами крупнейших налогоплательщиков признаются:

- лица, являющиеся в соответствии с положениями законодательства КР о налогах и сборах взаимозависимыми (аффилированными) с крупнейшим налогоплательщиком;

- лица, осуществляющие полномочия по управлению деятельностью крупнейшего налогоплательщика (управляющие компании);

- лица, осуществляющие совместную с крупнейшим налогоплательщиком деятельность в рамках товарищества;

- лица, оказывающие услуги по сбыту товаров, работ, услуг крупнейшего налогоплательщика (транспортные, экспедиторские, агентские и иные услуги);

- лица, иным существенным образом, в силу экономической, технологической либо организационной взаимосвязи, влияющие на исполнение крупнейшим налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах.

Для осуществления взаимодействия между налоговыми органами КР при проведении выездных налоговых проверок крупнейших налогоплательщиков к участию в указанных проверках привлекаются наряду с работниками налоговых органов, назначивших данные проверки, работники иных налоговых органов.

Взаимодействие налоговых органов состоит в определении перечня и последовательности осуществления процессуальных действий, подлежащих исполнению при планировании, организации и проведении выездных налоговых проверок крупнейших налогоплательщиков.

Налоговые органы используют следующие формы взаимодействия:

- 1) подготовку и утверждение планов выездных налоговых проверок;

- 2) утверждение программ проверок крупнейших налогоплательщиков;

- 3) выполнение поручений об истребовании документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом

агенте или информацию о конкретных сделках;

4) совместное участие в выездных налоговых проверках крупнейших налогоплательщиков и их контрагентов, зависимых (дочерних) организаций;

5) рассмотрение материалов выездных налоговых проверок;

6) обмен положительной практикой судебных разбирательств по результатам выездных и камеральных налоговых проверок крупнейших налогоплательщиков и их контрагентов;

7) доведение Управлением контрольной работы НС КР нормативных правовых актов органов государственной власти субъектов КР и органов местного самоуправления, получаемых налоговыми органами по месту нахождения крупнейших налогоплательщиков и их филиалов (представительств), иных обособленных подразделений и касающихся вопросов исчисления и уплаты налогов и сборов, до сведения налоговых органов по месту постановки на учет крупнейших налогоплательщиков;

8) доведение Управлением контрольной работы НС КР методик выявления сокрытия налоговой базы в зависимости от организационных и отраслевых особенностей крупнейших налогоплательщиков до сведения налоговых органов по месту постановки на учет организаций в качестве крупнейших налогоплательщиков и их наиболее значимых контрагентов, зависимых (дочерних) организаций;

9) обмен имеющимися у налоговых органов сведениями о зависимых (дочерних) организациях и контрагентах крупнейших налогоплательщиков;

10) представление имеющихся у налоговых органов сведений из установленных форм отчетности НС КР, форм государственной статистической отчетности, форм государственной ведомственной отчетности, форм бухгалтерской и налоговой отчетности, касающихся вопросов, связанных с исчислением и уплатой налогов и сборов крупнейшими налогоплательщиками и их контрагентами, зависимыми (дочерними) организациями и являющихся необходимыми для повышения эффективности осуществляемых мероприятий налогового контроля в отношении крупнейших налогоплательщиков и их контрагентов, зависимых (дочерних) организаций;

11) представление по запросу налогового органа, планирующего (проводящего) выездную налоговую проверку крупнейшего налогоплательщика, имеющейся у налоговых органов экспертно-

аналитической и иной информации, характеризующей финансово-экономическое состояние крупнейших налогоплательщиков и их контрагентов, зависимых (дочерних) организаций;

12) проведение совместных семинаров по вопросам контроля за соблюдением крупнейшими налогоплательщиками и их контрагентами, зависимыми (дочерними) организациями законодательства о налогах и сборах.

Лекция №6

Отдельные мероприятия налогового контроля

6.1. Проведение мероприятий налогового контроля по НДС.

6.2. Проведение мероприятий валютного контроля.

6.1. Проведение мероприятий налогового контроля по НДС

Для повышения эффективности контроля за возмещением налогоплательщикам из бюджета сумм налога на добавленную стоимость налоговыми органами разработаны следующие процессуальные процедуры.

Во-первых, решения о возмещении (полностью или частично) либо об отказе в возмещении сумм налога на добавленную стоимость налогоплательщикам независимо от размера заявленных ими к возмещению сумм принимаются налоговыми органами по месту учета указанных налогоплательщиков.

Во-вторых, налоговые органы проводят камеральные налоговые проверки налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость, в которых сумма налога на добавленную стоимость заявлена к возмещению из бюджета либо отражены операции, облагаемые по налоговой ставке 0% по налогу на добавленную стоимость (далее — камеральные проверки по налогу на добавленную стоимость), и с учетом заключений управлений НС КР по субъектам КР принимают решения о возмещении (отказе в возмещении) соответствующих сумм налога на добавленную стоимость. Отсутствие заключений управлений НС КР по субъектам КР не может служить основанием для непринятия в установленный решения о возмещении (отказе в возмещении) налога на добавленную стоимость.

Кроме того, начальники инспекций НС КР по району, району в городе, городу без районного деления, межрайонных инспекций НС КР:

- 1) обеспечивают полноту и качество проведения необходимых мероприятий налогового контроля при осуществлении камеральных проверок по налогу на добавленную стоимость;
- 2) обеспечивают полноту, достоверность и своевременность представления на региональный уровень информации по показателям базы данных ПИК «НДС» в соответствии с приказом в порядке и в сроки, установленные Регламентом передачи информации по показателям базы данных ПИК «НДС», направленным для руководства и использования в работе
- 3) по суммам налога на добавленную стоимость, предъявленным к возмещению в целом по налоговой декларации, превышающим направляют в соответствующие управления ПС КР по субъектам КР справки о результатах проведения мероприятий налогового контроля по специальной форме.

Ответственность за полноту и качество проведения мероприятий налогового контроля при выполнении камеральных проверок по налогу на добавленную стоимость, за своевременность исполнения поручений налоговых органов об истребовании документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика, а также за своевременность и обоснованность принятия решений о возмещении (отказе в возмещении) налога на добавленную стоимость возлагается на начальников инспекций.

Начальники инспекций НС КР по крупнейшим налогоплательщикам:

- 1) обеспечивают полноту и качество проведения необходимых мероприятий налогового контроля при осуществлении камеральных проверок по налогу на добавленную стоимость;
- 2) обеспечивают полноту, достоверность и своевременность заполнения и представления на информации по показателям базы данных ПИК «НДС».

Ответственность за полноту и качество проведения мероприятий налогового контроля при выполнении камеральных проверок по налогу на добавленную стоимость, за своевременность исполнения поручений налоговых органов об истребовании документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика, за своевременность и обоснованность принятия решений о возмещении (отказе в возмещении) налога на добавленную стоимость, а также за полноту и своевременность представления на национальный уровень информации по показателям базы данных ПИК «НДС» возлагается на начальников инспекций НС КР по крупнейшим налогоплательщикам.

Руководители управлений НС КР по субъектам КР:

- 1) обеспечивают в порядке контроля за деятельностью нижестоящих налоговых органов рассмотрение материалов камеральных проверок по налогу на добавленную стоимость (информацию по показателям базы данных ПИК «НДС»), справки о результатах проведенных контрольных мероприятий);
- 2) обеспечивают полноту, достоверность и своевременность заполнения и передачи на национальный уровень информации по показателям базы данных ПИК «НДС» в соответствии с
- 3) при выявлении неполноты проведения нижестоящими налоговыми органами необходимых контрольных мероприятий направляют в соответствующий налоговый орган заключение с указанием конкретного перечня контрольных мероприятий, подлежащих проведению, с обоснованием необходимости их проведения;
- 4) запрашивают письменные объяснения от руководителей нижестоящих налоговых органов по каждому выявленному факту ненадлежащего проведения необходимых контрольных мероприятий;
- 5) незамедлительно организуют проведение нижестоящими налоговыми органами скоординированных мероприятий налогового контроля при выявлении в результате анализа материалов камеральных проверок по налогу на добавленную стоимость (в том числе используя информацию по показателям базы данных ПИК «НДС») фактов применения налогоплательщиками схем незаконного возмещения налога на добавленную стоимость;
- 6) о фактах необоснованного принятия решений о возмещении либо необоснованного отказа в возмещении сумм налога на добавленную стоимость, случаях ненадлежащего проведения мероприятий налогового контроля в ходе камеральных проверок по налогу на добавленную стоимость докладывают в Административное управление НС КР для инициирования проведения служебной проверки и привлечения виновных руководителей нижестоящих налоговых органов к дисциплинарной ответственности;
- 7) осуществляют методическое обеспечение проводимых нижестоящими налоговыми органами камеральных проверок по налогу на добавленную стоимость;
- 8) направляют ежеквартально в Управление налогообложения ГНС КР отчет о результатах контроля за возмещением налогоплательщикам из бюджета сумм налога на добавленную стоимость и выявленных схемах незаконного возмещения налога на добавленную стоимость по специальной форме.

На руководителей управлений НС КР по субъектам КР возлагается ответственность за:

- 1) ненадлежащий контроль за полнотой и качеством проведения нижестоящими налоговыми органами мероприятий налогового контроля при проведении камеральных проверок по налогу на добавленную стоимость;
- 2) за необъективность направляемых нижестоящим налоговым органам заключений по вопросам полноты и качества проведения контрольных мероприятий;
- 3) за необоснованность принятых нижестоящими налоговыми органами решений о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм налога на добавленную стоимость либо об отказе (полностью или частично) в возмещении;
- 4) за ненадлежащую организацию работы по противодействию применяемым налогоплательщиками схемам незаконного возмещения налога на добавленную стоимость.

Управление налогообложения НС КР:

- 1) осуществляет анализ состояния ситуации по возмещению сумм налога на добавленную стоимость;
- 2) направляет в соответствующее управление НС КР по субъекту КР поручение о взятии под непосредственный контроль за проведением нижестоящим налоговым органом контрольных мероприятий в отношении организаций, в деятельности которых находятся первичные признаки возможных нарушений налогового законодательства, в порядке осуществления контроля за полнотой и качеством проведения нижестоящими налоговыми органами контрольных мероприятий при проведении камеральных налоговых проверок налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость, в которых сумма налога заявлена к возмещению;
- 3) в случае выявления фактов применения налогоплательщиками схем незаконного возмещения налога на добавленную стоимость при отсутствии надлежащего контроля со стороны налоговых органов совместно с Контрольным управлением осуществляет организацию необходимых мероприятий налогового контроля на основании Регламента взаимодействия между структурными подразделениями центрального аппарата НС по вопросам назначения и проведения мероприятий налогового контроля в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей, утвержденного приказом НС КР от 29 апреля 2005 г. № САЭ-3-06/187@;

- 4) совместно с Контрольным управлением обеспечивает подготовку методических документов по осуществлению мероприятий налогового контроля, проводимых в процессе камеральных налоговых проверок по налогу на добавленную стоимость;
- 5) осуществляет мониторинг применяемых налогоплательщиками схем незаконного возмещения налога на добавленную стоимость; не реже одного раза в год направляет обзор применяемых схем в нижестоящие налоговые органы с методическими указаниями по порядку действий налоговых органов, направленных на выявление и пресечение таких схем;
- 6) осуществляет контроль за надлежащим исполнением межрегиональными инспекциями НС КР по крупнейшим налогоплательщикам и управлениями НС КР по субъектам КР вышеуказанных функций;
- 7) представляет курирующему заместителю руководителя налоговой службы отчет о результатах работы налоговых органов по осуществлению контроля за возмещением налога на добавленную стоимость.

По результатам проведенных контрольных мероприятий должностным лицом налогового органа составляется Справка о результатах проведенных контрольных мероприятий. В Справке о результатах проведенных контрольных мероприятий приводятся:

- а) краткое содержание полученных ответов на запросы, направленные налоговым органом;
- б) анализ полученной информации и обоснованные выводы по следующим вопросам:
 - дата государственной регистрации налогоплательщика;
 - краткое описание операций налогоплательщика, послуживших основанием для предъявления к возмещению сумм НДС;
 - кем является налогоплательщик — производителем, перепродавцом, собственником продукции, произведенной для него третьим лицом на давальческой основе, лицом, непосредственно оказывающим услуги (выполняющим работы);
 - сведения об активах налогоплательщика, в том числе об основных средствах;
 - размер налогов, фактически уплаченных налогоплательщиком в бюджет за год, предшествующий году проверки, а также в текущем году;
 - оценка достоверности представленных налогоплательщиком сведе-

ний и документов;

- подтверждение факта реального экспорта и факта получения экспортной выручки при наличии у налогоплательщика внешнеэкономической деятельности;
- подтверждение факта реального приобретения товаров (работ, услуг), по которым применены налоговые вычеты;
- подтверждение факта реального ввоза товаров (работ, услуг) на территорию КР, по которым применены налоговые вычеты;
- подтверждение факта реальной передачи товаров (работ, услуг) для собственных нужд и выполнения строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- данные о проведении опросов, экспертиз, мероприятий налогового контроля с участием переводчика и понятых;
- установлены ли факты или признаки применения налогоплательщиком схемы неправомерного возмещения сумм НДС;
- краткое содержание полученных ответов на запросы, направленные налоговым органом, анализ полученной информации и обоснованные выводы;
- обоснование отсутствия необходимости в направлении отдельных запросов;
- вывод о правомерности (неправомерности) применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов;
- сведения о наличии документов, подтверждающих применение налогоплательщиком льгот по НДС;
- предполагаемое решение (решения) налогового органа по результатам проведения камеральной налоговой проверки.

При наличии иных фактов, существенно влияющих на обоснованное принятие решения о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм либо об отказе (полностью или частично) в возмещении, данные факты приводятся в справке. Изложенные в справке выводы должны быть подтверждены полученной информацией, а также сведениями, имеющимися в налоговом органе. Они должны содержать ссылку на информационные ресурсы и данные о проведенных мероприятиях налогового контроля.

В случае невыявления в ходе проверки нарушений по указанным вопросам указывается на отсутствие соответствующих нарушений.

Справка в обязательном порядке должна содержать следующий вывод: данные, полученные налоговым органом по итогам проведения контрольных мероприятий, свидетельствуют о правомерности (неправомерности) предъявления налогоплательщиком сумм НДС к возме-

нию из бюджета. Она направляется в электронном виде и заверяется электронной цифровой подписью руководителя налогового органа.

Нормой НК КР предусмотрено принятие решения о возмещении полностью суммы налога, заявленной к возмещению, в течение семи дней по окончании проверки, если при проведении камеральной налоговой проверки не были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах.

В соответствии НК КР в случае выявления в ходе камеральной налоговой проверки нарушений законодательства о налогах и сборах уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен акт налоговой проверки в соответствии НК КР.

Акт и другие материалы камеральной налоговой проверки, в ходе которой были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные налогоплательщиком (его представителем) возражения должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку, и решение по ним должно быть принято в соответствии НК КР.

По результатам рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения либо об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Начиная с 1 января 2009 г. *одновременно* с этим решением принимаются:

- 1) решение о возмещении полностью суммы налога, заявленной к возмещению (данное решение принимается, если по результатам рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки нарушения законодательства о налогах и сборах не подтвердились);
- 2) решение об отказе в возмещении полностью суммы налога, заявленной к возмещению (это решение принимается, если по результатам рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки нарушения законодательства о налогах и сборах подтвердились);
- 3) решение о возмещении частично суммы налога, заявленной к возмещению, и решение об отказе в возмещении частично суммы налога, заявленной к возмещению.

При этом решение о возмещении частично суммы налога, заявленной к возмещению, принимается в части той суммы налога, заявленной к возмещению, в отношении которой в ходе камеральной налоговой проверки не были выявлены факты нарушений законодательства о налогах

и сборах либо были выявлены, но по результатам рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки нарушения законодательства о налогах и сборах не подтвердились. В части суммы налога, заявленной к возмещению, в отношении которой по результатам рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки нарушения законодательства о налогах и сборах подтвердились, принимается решение об отказе в возмещении частично суммы налога, заявленной к возмещению.

Решение о возмещении полностью суммы налога, заявленной к возмещению, решение об отказе в возмещении полностью суммы налога, заявленной к возмещению, а также решение о возмещении частично суммы налога, заявленной к возмещению, и решение об отказе в возмещении частично суммы налога, заявленной к возмещению, предусмотренные НК КР, принимается (принимаются) по формам, утвержденным приказом НС КР от 18 апреля 2007 г. № ММ-3-03/239@ «Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах» (в ред. приказа НС КР от 11 января 2009 г. № ММ-7-3/Ш).

6.2. Проведение мероприятий валютного контроля

Центральным аппаратом налоговой службы установлен Единый процессуальный порядок организации и проведения налоговыми органами мероприятий валютного контроля по соблюдению резидентами и нерезидентами законодательства КР о валютном регулировании и валютном контроле. Единый процессуальный порядок не является нормативным правовым актом и предназначен для использования в работе налоговыми органами.

Целью проведения налоговыми органами мероприятий валютного контроля является обеспечение соблюдения резидентами и нерезидентами актов валютного законодательства КР и актов валютного регулирования, использование механизма валютного контроля для повышения эффективности налогового контроля в соответствии с обязанностями, возложенными на налоговые органы.

Налоговые органы в соответствии закона от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» являются агентами валютного контроля.

Мероприятия валютного контроля осуществляются должностными лицами налоговых органов:

а) одновременно с проведением камеральных и выездных налоговых проверок;

б) в рамках проверок соблюдения резидентами и нерезидентами валютного законодательства на основании документов и информации, полученных из внутренних и внешних источников.

При необходимости к проведению мероприятий валютного контроля могут привлекаться представители иных контролирующих и правоохранительных органов в соответствии с межведомственными соглашениями¹, приказами и иными совместными документами о взаимодействии. Проведению мероприятий валютного контроля предшествует следующая подготовительная работа:

1. Изучение и анализ всех имеющихся в распоряжении налогового органа материалов и информации из внутренних и внешних источников о внешнеэкономической и иной деятельности резидента (не резидента), связанной с осуществлением валютных операций, открытием и ведением счетов (вкладов) в банках за пределами территории КР, представлением учетных и отчетных документов по валютным операциям. С этой целью налоговым органом используется следующая информация:

- сведения из информационных ресурсов ПИК «Таможня», ПИК НДС, «Банковские счета» и других возможных информационных ресурсов;

- сведения об открытии резидентами счетов (вкладов) в банках за пределами территории КР и сведения о движении денежных средств по этим счетам (вкладам) и об остатках денежных средств на счетах (во вкладах);

- информация и документы, получаемые налоговыми органами из внешних источников, представленные другими органами и агентами валютного контроля, правоохранительными и контролирующими органами, из иных источников;

- любые другие сведения, прямо или косвенно указывающие на возможность совершения нарушения резидентом (нерезидентом) валютного законодательства при осуществлении валютных операций;

- информация, полученная при проведении мероприятий налогового контроля.

2. На основе проведенного анализа вышеуказанной информации и документов осуществляется отбор резидентов и нерезидентов для проведения проверки соблюдения валютного законодательства. По окончании предварительного изучения материалов должностное лицо налогового органа, проводившее подготовительную

работу, составляет доклад в письменной форме на имя руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, согласованный с непосредственным руководителем — начальником отдела (в его отсутствие заместителем начальника отдела) о необходимости проведения мероприятия валютного контроля.

3. При наличии оснований руководитель налогового органа (заместитель руководителя) выносит решение о проведении проверки соблюдения валютного законодательства по особой специальной форме. При этом в зависимости от целей и задач проведения мероприятия валютного контроля в решение о проведении проверки соблюдения валютного законодательства могут быть включены следующие вопросы:

- отражающие все виды валютных операций или имеющие тематическое содержание;
- отражающие отдельные виды валютных операций или связанные с открытием (закрытием) счетов (вкладов) в банках за пределами территории КР;
- представляющие учетные и отчетные документы по валютным операциям.

Решение о проведении проверки соблюдения валютного законодательства является внутренним документом налогового органа и составляется только для учета и отчетности о проведенных мероприятиях валютного контроля.

При определении проверяемого периода и сроков проведения проверки налоговыми органами учитываются сроки давности привлечения к административной ответственности, установленные ст. 4.5 КоАП КР, а также п. 2 ст. 24 КР от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле», согласно которому резиденты и нерезиденты обязаны обеспечивать сохранность соответствующих документов и материалов в течение не менее трех лет со дня совершения соответствующей валютной операции, но не ранее срока исполнения договора.

Для проведения мероприятий валютного контроля должностные лица налоговых органов:

- на основании закона от 10 декабря 2003 г. № 173-КЗ вправе запросить документы и информацию от проверяемого резидента (нерезидента);
- в соответствии закона уполномоченные банки как агенты валютного контроля передают налоговым органам для выполнения ими функций агентов валютного контроля информацию в объеме и порядке, установленном Национальным банком КР, запросить документы и информацию от уполномоченных банков;

- на основании соглашений, приказов и иных документов о взаимодействии и обмене информацией документы и информация могут быть получены также от органов и агентов валютного контроля, правоохранительных и контролирующих органов.

Правила представления резидентами и нерезидентами подтверждающих документов и информации при осуществлении валютных операций агентам валютного контроля (за исключением уполномоченных банков), утверждены постановлением Правительства КР от 17 февраля 2007 г. № 98 «Об утверждении Правил представления резидентами и нерезидентами подтверждающих документов и информации при осуществлении валютных операций агентам валютного контроля, за исключением уполномоченных банков».

За непредставление или несвоевременное представление агенту валютного контроля сведений (информации), а равно представление таких сведений (информации) в неполном объеме или в искаженном виде предусмотрена административная ответственность, установленная ст. 19.7 КоАП КР. Протокол и материалы дела направляются для рассмотрения в суд общей юрисдикции (мировому судье).

В зависимости от осуществляемых резидентом (нерезидентом) валютных операций и целей проверки при проведении проверки соблюдения валютного законодательства налоговыми органами запрашиваются у резидента (нерезидента), уполномоченного банка следующие документы (копии документов):

- являющиеся основанием для проведения валютных операций, связанных с осуществлением внешнеэкономической деятельности (экспорт, импорт);
- связанные с исполнением резидентом обязанности по обязательной продаже части валютной выручки;
- связанные с проведением валютных операций по получению от нерезидента или предоставлению нерезиденту кредитов и займов в иностранной валюте и валюте КР;
- связанные с проведением валютных операций по приобретению резидентом у нерезидента либо нерезидентом у резидента и отчуждению резидентом в пользу нерезидента либо нерезидентом в пользу резидента внешних ценных бумаг;
- иные, связанные с проведением той или иной валютной операции.

Помимо проверки документов при включении соответствующих вопросов в решение о проведении проверки соблюдения валютного за-

конодательства налоговые органы проверяют соблюдение следующих норм валютного законодательства:

- соблюдение резидентом порядка открытия (закрытия) счета (вклада) в банке за пределами территории;
- осуществление резидентами (нерезидентами) незаконных валютных операций²;
- проверка установленных порядка или сроков представления форм учета и отчетности по валютным операциям, нарушение установленных единых правил оформления паспортов сделок либо нарушение установленных сроков хранения учетных и отчетных документов или паспортов сделок.

При получении запрашиваемых документов должностное лицо налогового органа проводит их анализ на предмет соответствия нормам валютного законодательства.

По результатам проверки соблюдения резидентом (нерезидентом) валютного законодательства и актов органов валютного регулирования должностным лицом налогового органа составляется акт проверки независимо от наличия либо отсутствия фактов нарушения валютного законодательства.

В акте проверки отражаются все осуществленные мероприятия валютного контроля с перечнем проверенных документов (сведений, информации). Акт проверки содержит систематизированное изложение документально подтвержденных фактов нарушений валютного законодательства, выявленных в процессе проверки, и связанные с ними обстоятельства, имеющие значение для правильной квалификации нарушений валютного законодательства со ссылками на нормы (статьи, части, пункты) актов валютного законодательства и актов органов валютного регулирования. При отсутствии нарушений валютного законодательства делается соответствующая запись.

По всем стоимостным показателям, отраженным в акте проверки, проводится пересчет иностранной валюты, а также стоимости внутренних и внешних ценных бумаг в валюту по действующему на день совершения или обнаружения административного правонарушения курсу Центрального банка.

Акт проверки должен быть составлен на бумажном носителе, на русском языке и иметь сквозную нумерацию страниц. В нем не допускаются помарки, подчистки и иные исправления, за исключением исправлений, оговоренных и заверенных подписями лиц, подписывающих акт. Акт проверки соблюдения валютного законодательства регистрируется в Журнале регистрации проверок соблюдения валютного законодатель-

ства. Копии документов и другие материалы дела об административном правонарушении помещаются в материалы валютного контроля (досье) резидента (нерезидента) и хранятся налоговым органом не менее трех лет.

Лекция №7

Производство по принудительному исполнению налоговых обязанностей

Производство по делам о налоговых правонарушениях

- 7.1. Налоговые правонарушения. Налоговая ответственность.
- 7.2. Виды налоговых правонарушений и меры ответственности.
- 7.3. Особенности производства по делам о налоговых правонарушениях

7.1. Налоговые правонарушения. Налоговая ответственность

Принуждение, основанное на праве, входит в систему организационно-правоохранительных средств современного государства, в систему юридических гарантий обеспечения стабильного функционирования государственного управления. В объем государственного принуждения включаются различные по своей природе меры и формы принуждения. Они отличаются друг от друга основаниями, целями, процессуальными особенностями применения.

Общественные отношения, которые складываются между государством (публичным) и частными субъектами относительно взимания налогов, конфликтны в силу своей социальной природы и соответственно объективно требуют правового регулирования. Одновременно механизм правового регулирования налоговых отношений нуждается в охране правовыми средствами.

В современных условиях развития системы КР законодательства правовой механизм налоговых отношений обеспечивается различными отраслями права: финансовым, административным, таможенным и уголовным. Правовое регулирование ответственности за нарушение порядка реализации налоговых отношений относится к объектам законодательства о налогах и сборах и составляет институт налогового права. В связи с динамикой общественных отношений в налоговом праве происходит постоянное дополнение и изменение нормативного материала, что влечет за собой невозможность в рамках одного нормативного акта общего действия — Налогового кодекса КР обеспечивать всю полноту регулирования налоговых отношений. При этом различная степень об-

ществленной опасности налоговых правонарушений не позволяет осуществлять правовое регулирование материальных норм какой-либо одной отрасли права. В связи с этим при регулировании института налоговой ответственности основной задачей законодателя можно считать создание непротиворечивых правовых норм, взаимно дополняющих друг друга.

Юридическая ответственность — это исполнение обязанности на основе государственного или приравненного к нему общественного принуждения.

Правовой сферой действия института налоговой ответственности является привлечение к ответственности за совершение любого противоправного деяния общественных отношений, складывающихся относительно установления, введения, взимания налогов, а также в ходе налогового процесса, в том числе при осуществлении мероприятий налогового контроля.

Охранительные институты финансового, административного, таможенного и уголовного права относительно налоговой сферы имеют совпадающие элементы, обусловленные их специфическим характером. При этом особенность указанных охранительных институтов заключается в их функциональной роли — охране общественных отношений, регулируемых налоговым правом. В связи с тем, что предназначением охранительных правовых институтов является опосредование отношений, которые связаны с нарушением законодательства о налогах и сборах, юридическая конструкция этих правовых институтов совпадает, отражая состав правонарушения — объект, объективную сторону, субъект и субъективную сторону.

Комплексность института налоговой ответственности представляет собой относительно соединение норм права, обеспечивающих различными правовыми режимами один вид общественных отношений — налоговый.

Налоговая ответственность — одна из основных категорий налогового права, и ее конструкция во многом определяет роль правового регулирования налоговых отношений в системе права.

Основанием привлечения к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах является совершение:

- 1) налогового правонарушения;
- 2) нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административных правонарушений (налоговые проступки);
- 3) нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки преступлений (налоговые преступления).

В зависимости от квалификации состава правонарушения меры ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах содержатся в Налоговом кодексе КР, Таможенном кодексе КР, Кодексе об административных правонарушениях или Уголовном кодексе КР.

В случае выявления налогового правонарушения, содержащего одновременно признаки налогового и административного или налогового и таможенного деликта, приоритет имеют нормы НК КР. Данный вывод основывается на нормах этого Кодекса. Так, согласно НК КР законодательство о налогах и сборах состоит из Налогового кодекса КР и принятых в соответствии с ним национальных законов о налогах и сборах. В соответствии НК КР ответственность за налоговые правонарушения устанавливается непосредственно настоящим Кодексом и никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, установленном НК КР.

Таким образом, в случае нарушения законодательства о налогах и сборах охранительные правоотношения складываются прежде всего на основании норм НК КР и регулируются институтом налоговой ответственности.

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

В связи с тем, что отличительным признаком налогового правонарушения является его наказуемость, в соответствии с нормами НК КР понятия «налоговая ответственность» и «ответственность за нарушения налогового законодательства» не тождественны. Понятие ответственности за нарушения налогового законодательства намного шире налоговой ответственности и включает в себя уголовную и административную ответственности, также применяемые для охраны налоговых правоотношений.

Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное деяние, нарушающее нормы законодательства о налогах и сборах, за которое НК КР установлена ответственность. Налоговое правонарушение имеет общие признаки, характерные для всех правонарушений.

Во-первых, *действия* (например, воспрепятствование доступу сотрудников налоговых органов на территорию налогоплательщика, отказ предоставить налоговым органам необходимые сведения и т.д.) или

бездействия (например, непредставление в налоговые органы отчетности, неуплата налогоплательщиком причитающейся суммы налога, перечисление банком в бюджет соответствующих налоговых платежей по поручениям своих клиентов, неудержание налоговым агентом суммы налога на доходы физических лиц и т.д.). Противоправность применительно к налоговым правонарушениям состоит в неисполнении или ненадлежащем исполнении обязанностей, установленных законодательством о налогах и сборах.

Во-вторых, лишь налоговое правонарушение может порождать негативные последствия для нарушителя — налоговую ответственность в виде налоговых санкций. Наказуемость заключается в угрозе применить наказание к виновным лицам при нарушении ими запрета на какие-либо деяния.

В-третьих, виновность, т.е. налоговые правонарушения, совершаются только виновно (умышленно или по неосторожности). Форма вины является обязательным признаком, поскольку тот или иной ее вид всегда содержится в нормах Налогового кодекса КР.

В юридической литературе однозначно определилось мнение о соотношении понятий «нарушение законодательства о налогах и сборах» и «налоговое правонарушение» как общее и частное. А именно: все налоговые правонарушения являются нарушениями законодательства о налогах и сборах, но не все нарушения законодательства о налогах и сборах представляют собой налоговые правонарушения.

От признаков налогового правонарушения следует отличать его юридический состав. Под составом налогового правонарушения понимается совокупность условий, необходимых для привлечения к ответственности в соответствии с НК КР. Если при наличии признаков налогового правонарушения отсутствует хотя бы один из элементов его состава, то привлечение к ответственности становится невозможным. Следовательно, *состав налогового правонарушения* — это установленные нормами налогового права признаки (элементы), совокупность которых позволяет считать противоправное деяние налоговым правонарушением.

В структуре состава налогового правонарушения выделяют две группы элементов: *объективные* и *субъективные*.

Объективные элементы налогового правонарушения призваны описать его как определенное поведение лица, материализованное во внешнем мире и включенное в систему причинно-следственных связей (волеизъявление, отражающее внутреннее отношение к содеянному).

Субъективные элементы налогового правонарушения характеризуют его с внутренней стороны как волевое осознанное поведение субъекта, его совершившего.

Элементами состава налогового правонарушения являются: объект, объективная сторона, субъект и субъективная сторона.

Объект налогового правонарушения составляют охраняемые законодательством общественные отношения, складывающиеся в налоговой сфере. Объектом правонарушения является именно то, на что оно посягает, чему причиняет или может причинить какой-либо вред.

Фискальная компетенция государства и его законные интересы в налоговых отношениях, охраняемые налоговым законодательством, представляют собой налоговые правонарушения, характеризующиеся общностью объекта посягательств.

Общим объектом налоговых правонарушений могут быть как материальные, так и процессуальные права государства: нарушения налогового законодательства не позволяют осуществлять налоговый контроль, препятствуют полноценному формированию доходных частей бюджетов и внебюджетных фондов, нарушают права законопослушных налогоплательщиков и т.д.

Непосредственными объектами конкретного налогового правонарушения могут являться императивно установленные отношения по взиманию налогов и сборов, отношения по осуществлению налогового контроля и позволяют судить о характере и общественной опасности поступков. Этот элемент определяет конструкцию всего состава правонарушения, обуславливает выбор взысканий. Следовательно, при анализе конкретных нарушений налогового законодательства правильное определение объекта правонарушения имеет важное значение для квалификации деяния. При этом необходимо помнить, что в разных составах правонарушений может быть один объект правонарушений. Для разграничения этих правонарушений недостаточно установить признаки объекта посягательств, а необходимо уяснить содержание иных элементов состава правонарушения.

Объективная сторона налоговых правонарушений характеризуется наличием противоправного деяния (действия — бездействия), негативных последствий и причинно-следственной связи между противоправным деянием и негативными последствиями, т.е. представляет собой совокупность признаков противоправных деяний, предусмотренных нормами налогового права. Она характеризует внешнее отражение (проявление) налоговых правонарушений в реальной действительности.

сти. Другими словами, объективная сторона — вредоносное воздействие на государственные интересы в сфере налогообложения.

Признаки противоправности деяний могут обладать обязательными и дополнительными признаками объективной стороны.

Большинство налоговых правонарушений состоит в неисполнении налогоплательщиком (плательщиком сборов, налоговым агентом) предписаний законодательства о налогах и сборах, т.е. они совершаются в форме бездействия. В то же время неисполнение обязанности, возложенной законом, возможно и в форме активного действия (уклонение от постановки на учет в налоговом органе). Событие не может быть признано правонарушением, даже если оно повлекло за собой общественно вредные последствия.

Негативные последствия налогового правонарушения состоят в причинении вреда доходам бюджета. Отсутствие прямой причинно-следственной связи между противоправным действием (бездействием) и негативными последствиями не позволяет говорить о наличии объективной стороны и, как следствие, о наличии налогового правонарушения. При этом оно является основанием для освобождения лица от налоговой ответственности.

Дополнительными (факультативными) признаками объективной стороны налоговых правонарушений могут служить место, способ, обстановка, время, систематичность и повторность совершения правонарушения. В частности, время совершения налогового правонарушения имеет значение для его квалификации, так как позволяет определить налоговый период, в котором совершено налоговое правонарушение, и таким образом правильно определить норму налогового права, подлежащую применению. В НК КР особое внимание уделяется этому признаку и предусматривается время как дополнительный элемент объективной стороны составов налогового правонарушения.

Обстановка совершения правонарушения учитывается для квалификации ряда налоговых правонарушений, например ведение организацией деятельности без постановки на учет в налоговом органе.

Систематичность также названа законодателем в качестве одного из признаков налогового правонарушения. В частности, НК КР квалифицирует грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения через систематическое несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Повторность совершения налогового правонарушения отнесена НК КР к квалифицирующим признакам, влияющим на размер налоговой санкции.

Субъектами налоговых правонарушений называются лица, совершившие нарушение налогового законодательства и подлежащие вследствие этого к взысканию, выраженному в налоговой санкции. Следует отметить, что субъектами налоговых правонарушений могут быть только участники налоговых правоотношений. Круг участников налоговых правоотношений весьма широк, но не все из них являются субъектами налогового правонарушения. Согласно НК КР ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица в случаях, предусмотренных НК КР. Классификация субъектов на организации и физических лиц заимствована из гражданского права и отражает их общеправовую сущность. Должностные лица государственных (муниципальных) органов не являются субъектами налоговых правонарушений.

Субъекты налоговых правонарушений подразделяются на общие и специальные.

Общие субъекты определяются НК КР. К ним можно отнести: • налогоплательщиков — граждан КР, иностранных граждан и лиц без гражданства;

- налогоплательщиков — местных организаций, иностранных и международных организаций, созданных на территории КР филиалов и представительств иностранных и международных организаций;
- плательщиков сборов;
- налоговых агентов — кыргызских и иностранных организаций, а также индивидуальных предпринимателей;
- законных представителей налогоплательщика — физического лица;
- свидетелей, переводчиков, экспертов, специалистов и иных фискально обязанных лиц;
- организаций и физических лиц, являющихся адресатами установленных налоговым законодательством императивов (ограничений и властных предписаний), непосредственно не связанных с уплатой налогов и сборов.

К *специальным субъектам* налогового правонарушения можно отнести только лицо, прямо названное в норме НК КР, описывающей конкретный состав налогового правонарушения. Например, субъектом такого правонарушения, как уклонение от постановки на учет в налоговом ор-

гане, может быть только организация или индивидуальный предприниматель.

Общая и специальная правосубъектность взаимосвязаны и взаимообусловлены. В определенных составах налоговых правонарушений специальная правосубъектность дополняет, развивает или конкретизирует общую, но не изменяет сущности общей правосубъектности. Установление состава других налоговых правонарушений требует выявления более сложной конструкции взаимодействия специальной и общей правосубъектности, когда специальная правосубъектность не только конкретизирует общую, но и видоизменяет и ограничивает ее.

Согласно НК КР ответственности подлежат общие субъекты, если норма Кодекса, описывающая определенный вид налогового правонарушения, не содержит требований о наличии у субъекта специальных признаков, отражающих какие-либо характерные особенности.

Физические лица могут быть привлечены к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах с 16-летнего возраста. Кроме того, на возможность отнесения физического лица к субъектам налоговой ответственности влияют следующие обстоятельства. Во-первых, привлекаемое лицо должно быть вменяемым, т.е. понимать значение своих действий и руководить ими. Во-вторых, на момент совершения налогового правонарушения физическое лицо должно обладать гражданской дееспособностью, необходимой для исполнения обязанности по уплате налогов. В ст. ГК КР установлено, что способность гражданина своими действиями приобретать и осуществлять гражданские права, создавать для себя гражданские обязанности и исполнять их возникает в полном объеме с 18-летнего возраста. Гражданин, достигший 16 лет, объявляется полностью дееспособным в случае, если он работает по трудовому договору, контракту или занимается предпринимательской деятельностью. При этом следует учитывать, что несовершеннолетний может быть ограничен или лишен дееспособности на основаниях, предусмотренных ГК КР. Таким образом, недееспособность влечет отсутствие вины в действиях правонарушителя и, следовательно, отсутствие субъективной стороны налогового правонарушения. В данном случае привлечь физическое лицо к ответственности за нарушения налогового законодательства невозможно.

Законный представитель налогоплательщика — физического лица может являться субъектом налогового правонарушения только при условии совершения тех действий, которые он обязан был осуществить в силу приобретенного статуса представителя. Например, законный представитель несет ответственность за несвоевременное представление

налоговой декларации, несоблюдение порядка использования арестованного имущества и т.д.

В основе *субъективной* стороны налогового правонарушения лежит вина правонарушителя, которая выражается в сочетании *волевого* и *интеллектуального* моментов в поведенческих актах в сфере налогообложения. Волевой момент выражается через стремление лица совершить противоправные действия и достичь определенного результата. Интеллектуальный момент состоит в осознании лицом правового значения действия, которое оно совершает, и его последствий.

Применительно к налоговой ответственности законодатель исходит из принципа презумпции невиновности. Именно на налоговые органы возлагается бремя доказывания вины налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) в совершении налогового правонарушения. При этом согласно ПК КР все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика. В этом состоит принцип судебного подтверждения виновности в совершении налогового правонарушения. Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в соответствии НК КР — в зависимости от вины ее должностных лиц либо представителей, действия (бездействия) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения. Единственным исключением из названного правила является положение НК КР, в соответствии с которым совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком — физическим лицом, находившимся в момент его совершения в невменяемом состоянии, исключает вину лица в совершении налогового правонарушения. Следовательно, невменяемость какого-либо должностного лица не исключает возможности привлечения организации к налоговой ответственности.

Принцип привлечения к юридической ответственности только за совершение виновного деяния является исходным началом всех публичных отраслей права, в том числе и налогового права. Согласно НК КР налоговое правонарушение может быть совершено умышленно или по неосторожности.

Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно при наличии совокупности следующих признаков:

во-первых, правонарушитель сознавал общественную опасность своих действий или бездействия;

во-вторых, правонарушитель желал или сознательно допускал наступление вредных последствий в результате осуществления своих действий (бездействия).

Налоговый кодекс предусматривает две формы вины: прямой умысел и косвенный умысел, различаемые между собой только по волевому критерию. Интеллектуальный критерий умысла в налоговых правонарушениях одинаков. Сущность налогового правонарушения, совершенного в форме *прямого умысла*, заключается в том, что лицо осознавало противоправный характер своих действий (бездействия) и сознательно допускало наступление негативных последствий своих действий (бездействия).

Сущность налогового правонарушения, совершенного в форме *косвенного умысла*, выражается в том, что правонарушитель хотя и не желал наступления вредных последствий, но сознательно допускал их появление в результате осуществления своих действий (бездействия).

Для некоторых видов налоговых правонарушений вина в форме умысла является квалифицирующим признаком. Например, внесение в налоговую декларацию заведомо ложных сведений, занижение налогооблагаемой базы, дача экспертом заведомо ложного заключения и т.д.

Налоговое правонарушение признается совершенным *по неосторожности*, если правонарушитель не осознавал общественную опасность своих действий (бездействия) либо вредный характер последствий, причиняемых своим деянием, в то время как должен был или мог это осознавать. Неосторожная форма вины присутствует в тех налоговых правонарушениях, которые совершаются вследствие низкого уровня внутриведомственного финансового контроля, недостаточной квалификации бухгалтеров, недисциплинированности и т.п. Виновность лица, допустившего нарушение налогового законодательства, исключается, если это лицо на момент совершения противоправного деяния было невменяемым.

Кроме того, в практике налоговых правоотношений встречаются случаи, когда представителем организации выступает другая организация. В такой ситуации вина представляемой организации будет определяться с учетом зависимости вины должностных лиц организации-представителя.

Законодатель, конкретизировав субъективную сторону состава налогового правонарушения, предусмотрел обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения, и порядок подтверждения соответствующих обстоятельств.

Об отсутствии состава налогового правонарушения свидетельствуют:

- отсутствие события налогового правонарушения (отсутствие объективной стороны налогового правонарушения);
- отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения (отсутствие субъективной стороны налогового правонарушения);
- совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния возраста 16 лет (ненадлежащий субъект налогового правоотношения).

К обстоятельствам, исключающим привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, относится также *истечение сроков давности привлечения к ответственности*.

Давность привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения состоит в установлении срока, по истечении которого лицо, совершившее деяние, полностью подпадающее под понятие налогового правонарушения (в котором присутствуют все элементы состава налогового правонарушения), тем не менее освобождается от ответственности за налоговое правонарушение. В отношении недобросовестных налогоплательщиков сроки давности могут быть приостановлены. Согласно новому НК КР течение срока давности будет приостанавливаться, если привлекаемое к ответственности лицо активно противодействовало проведению выездной налоговой проверки, что стало непреодолимым препятствием для ее проведения и определения сумм налогов к уплате. Срок давности приостанавливается с даты составления акта о воспрепятствовании в доступе на проверяемые территории и возобновляет свое течение со дня, когда вынесено решение о возобновлении налоговой проверки.

7.2. Виды налоговых правонарушений и меры ответственности.

Виды налоговых правонарушений и меры ответственности за их совершение установлены НК КР. При этом структура и состав указанной главы находятся в постоянной динамике, обусловленной периодом становления охранительных налоговых правоотношений.

Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе.

Непосредственным объектом данного налогового правонарушения является установленный порядок учета налогоплательщиков. При этом виновный нарушает не только правила.

Объективная сторона характеризуется бездействием. Виновный не совершает тех действий, которые обязан совершить в силу закона.

Во-первых, он не подает в налоговый орган заявление о постановке на учет по месту нахождения своего обособленного подразделения. При

этом следует учесть, что заявление не считается поданным и в случаях, когда оно не соответствует установленной форме либо к нему не приложены заверенные копии соответствующих документов.

Во-вторых, он не подает указанное заявление в установленный срок, который предусмотрен в НК КР. К сожалению, в анализируемой статье не учтено, что в ст. НК КР не содержатся сроки подачи заявления о постановке на учет. Это связано с тем, что и регистрацию, и постановку на учет осуществляют сами налоговые органы.

В-третьих, он допускает нарушение срока подачи заявления о постановке на налоговый учет по месту нахождения обособленного подразделения:

- а) до 90 дней включительно; в этом случае виновный привлекается к ответственности по НК КР;
- б) более 90 дней; в этом случае ответственность наступает по НК КР.

Субъективная сторона рассматриваемого налогового правонарушения характеризуется как умышленной, так и неосторожной формой вины.

Субъектами правонарушения являются не все категории налогоплательщиков, а только организации, индивидуальные предприниматели, а также лица, занимающиеся частной практикой (частные нотариусы, охранники и детективы). Для налогоплательщиков остальных категорий (т.е. физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, частными нотариусами, частными охранниками или частными детективами) не предусмотрена обязанность самостоятельно подавать в налоговые органы заявления о постановке на учет. Их регистрацию в качестве налогоплательщиков налоговый орган осуществляет самостоятельно на основе информации, предоставляемой органами, осуществляющими регистрацию физических лиц, актов рождения и смерти, учет и регистрацию имущества и др.

Привлечение налогового агента (не учтенного в качестве налогоплательщика) к ответственности по НК КР является неправомерным. Филиалы и представительства, иные обособленные подразделения кыргызских организаций не могут рассматриваться в качестве самостоятельных субъектов данного налогового правонарушения. Привлечение самой организации к ответственности по НК КР не освобождает ее должностных лиц от административной, уголовной и иной ответственности, например по КоАП КР.

Уклонение от постановки на учет в налоговом органе.

Непосредственным объектом данного налогового правонарушения является установленный порядок учета налогоплательщиков и налоговых агентов, а именно уклонение от постановки на учет в налоговом органе.

Объективная сторона характеризуется следующими признаками.

Во-первых, виновный именно уклоняется от постановки на учет, т.е. допускает бездействие. Данное деяние совершается и в форме пассивного поведения лица: оно просто не является в налоговый орган для постановки на учет.

Во-вторых, срок непостановки на учет не должен превышать 90 календарных дней. Если срок более 90 дней, то ответственность наступает по НК КР.

В-третьих, обязательным элементом объективной стороны является не только собственно уклонение от постановки на учет в налоговом органе, но и ведение при этом организацией или индивидуальным предпринимателем:

а) предпринимательской деятельности (например, коммерческие организации, индивидуальные предприниматели, лица, приравненные к индивидуальным предпринимателям для целей налогообложения);

б) любой иной деятельности (например, некоммерческая организация приступает к своей деятельности, не связанной с предпринимательством, но при этом выплачивает заработную плату своим работникам).

Если виновный не встал на учет в налоговом органе (несмотря на то что уже прошло более 90 дней), но не осуществляет никакой деятельности, то привлекать его к ответственности по НК КР нельзя. Деяние квалифицируется ст. данного Кодекса.

Субъективная сторона характеризуется прямым или косвенным умыслом. Неосторожная форма вины при уклонении от постановки на учет исключается, так как невозможно себе представить ситуацию, при которой лицо, осуществляющее, например, предпринимательскую деятельность, не осознает, что нужно состоять на учете в налоговом органе.

Субъектами налогового правонарушения являются организации и индивидуальные предприниматели. При этом следует иметь в виду, что субъектами анализируемого налогового правонарушения могут быть не только коммерческие, но и некоммерческие организации (например, если они осуществляют в установленном порядке предпринимательскую деятельность либо выступают как работодатели и т.д.).

Лица, осуществляющие управленческие функции в организации (руководитель, главный бухгалтер и т.п.), не освобождаются от административной или уголовной ответственности, в частности, от ответственности, предусмотренной КоАП КР.

Нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке.

Объектом рассматриваемого налогового правонарушения является установленный порядок представления сведений об открытии и закрытии счета в банке. Под счетом в банке понимается: расчетный счет; текущий счет; иной счет, на который зачисляются и с которого могут расходоваться денежные средства индивидуального предпринимателя и организаций (например, валютный транзитный счет, включая текущий счет, бюджетный счет и др.); счет, открытый в других (небанковских) кредитных организациях, имеющих соответствующую лицензию Центрального банка КР.

Объективную сторону составляет деяние в форме бездействия: налогоплательщик не представляет в установленный срок в налоговый орган информацию об открытии или закрытии им счета в каком-либо банке. Правонарушение имеет формальный состав. Оно окончено с момента истечения установленного законом срока независимо от наличия факта неуплаты налогов.

Сведения должны быть представлены в течение семи дней со дня открытия (закрытия) счетов.

Несообщение банком налоговому органу сведений об открытии или закрытии счета организации, индивидуальному предпринимателю, нотариусу, занимающемуся частной практикой, или адвокату, учредившему адвокатский кабинет, влечет налоговую ответственность по НК КР.

Субъективная сторона характеризуется как умышленной, так и неосторожной формой вины.

Субъектами данного налогового правонарушения являются налогоплательщики, за исключением физических лиц, которые не выступают в качестве индивидуальных предпринимателей (и лиц, приравненных к ним для целей налогообложения).

Следует иметь в виду, что руководители организаций (но не индивидуальные предприниматели) за совершение такого правонарушения могут быть привлечены к административной ответственности в соответствии КоАП КР.

Непредставление налоговой декларации.

Объектом данного налогового правонарушения является установленный процессуальный порядок представления в налоговые органы налоговой декларации. Налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных им доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах, начисленной сумме налога и (или) других данных, связанных с исчислением и уплатой налога. Налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) по установленной форме на бумажном носителе или по установленным форматам в электронном виде вместе с документами, которые в соответствии с НК КР должны прилагаться к налоговой декларации (расчету). Налогоплательщики вправе представить документы, которые в соответствии с НК КР должны прилагаться к налоговой декларации (расчету), в электронном виде.

Объективную сторону составляют деяния, представляющие собой два самостоятельных налоговых правонарушения:

- а) нарушение установленного срока представления налоговой декларации;
- б) непредставление налоговой декларации в течение не более чем 180 дней по окончании установленного законодательством о налогах срока представления такой декларации.

Данные деяния совершаются в форме бездействия: виновный не исполняет свою обязанность по своевременному представлению налоговой декларации.

Срок представления налоговой декларации по налогам каждого вида устанавливается тем или иным актом законодательства о налогах и сборах. Например, налоговая декларация по подоходному налогу с физического лица должна быть представлена не позднее 30 апреля года, следующего за годом, в течение которого физическое лицо получило подлежащий декларированию совокупный доход.

Указанный срок (180 дней) исчисляется в календарных днях. Отсчет этого срока начинается со следующего (после установленного законодательством о налогах дня представления налоговой декларации по тому или иному налогу) дня.

Субъективная сторона характеризуется как умышленной, так и неосторожной формой вины.

Субъектами правонарушений являются налогоплательщики — организации и физические лица. Налоговые агенты и иные лица не могут быть субъектами этих налоговых правонарушений.

Ответственность, предусмотренная НК КР, за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если оно не содержит признаков состава преступления, предусмотренного в УК КР.

Привлечение организации к ответственности по ст. НК КР не освобождает ее руководителя (иных лиц, осуществляющих в ней управленческие функции) от административной или уголовной ответственности, предусмотренной действующим законодательством, например в соответствии со ст. КоАП КР. Кроме того, привлечение к ответственности по НК КР не освобождает налогоплательщика от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога.

Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения.

Объектом правонарушения являются установленные правила учета доходов и расходов, а также объектов налогообложения.

Объективная сторона состоит в грубом нарушении организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения.

Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения для целей ст. НК КР понимается:

- отсутствие первичных документов, счетов-фактур, регистров бухгалтерского учета;
- систематическое (два раза и более в течение календарного года), несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Для признания нарушения «грубым» достаточно хотя бы одного из перечисленных деяний, совершенного в течение одного налогового периода.

Грубое нарушение правил учета доходов, расходов, объектов налогообложения в течение более одного налогового периода квалифицируется по НК КР.

Обязательным признаком объективной стороны деяния, предусмотренного НК КР, является наличие последствия — занижения налоговой базы.

Все деяния, предусмотренные ст. НК КР, в основном совершаются в форме действий. Однако возможно совершение некоторых из этих деяний и путем бездействия (например, отсутствие регистров бухгалтерского учета может явиться следствием того, что виновный просто их не составлял).

Арбитражные суды при применении ст. НК КР исходят из того, что составы налоговых правонарушений, предусмотренных ею и ст. НК КР, устанавливающей ответственность за неуплату или неполную уплату налога, недостаточно разграничены. При этом ст. НК КР закрепляет принцип однократности привлечения лица к ответственности за совершение конкретного правонарушения.

В связи с этим при рассмотрении споров, связанных с привлечением организации-налогоплательщика к ответственности за грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, повлекшее занижение налоговой базы, судам и налоговым органам необходимо исходить из того, что ответственность за данное нарушение установлена НК КР, т.е. применение ст. НК КР не допускается. Если же занижение налоговой базы, повлекшее неуплату или неполную уплату сумм налога, произошло по иным основаниям, чем указано в ст. НК КР, то организация-налогоплательщик несет ответственность, предусмотренную ст. НК КР за неуплату или неполную уплату налога.

Субъективная сторона характеризуется как умышленной, так и неосторожной формой вины.

Субъектом правонарушений может быть только организация. Привлечение организации к ответственности за налоговое правонарушение не освобождает ее должностных лиц от административной или уголовной ответственности.

Неуплата или неполная уплата сумм налога.

Непосредственными объектами правонарушения являются отношения, связанные с исполнением обязанности по уплате налога.

Объективная сторона правонарушения состоит в неуплате или неполной уплате сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия).

Неуплата или неполная уплата сумм налога означает возникновение у налогоплательщика задолженности перед соответствующим бюджетом (внебюджетным фондом) по уплате конкретного налога в результате совершения указанных действий или бездействия.

В связи с этим, если в предыдущем периоде у налогоплательщика имеется переплата определенного налога, которая перекрывает или равна сумме того же налога, заниженной в последующем периоде и подлежащей уплате в тот же бюджет (внебюджетный фонд), и указанная переплата не была ранее зачтена в счет иных задолженностей по данному

налогу, состав правонарушения, предусмотренный ст. НК КР, отсутствует, так как занижение суммы налога не привело к возникновению задолженности перед бюджетом (внебюджетным фондом) в части уплаты конкретного налога.

Если же у налогоплательщика имеется переплата налога в более поздние периоды по сравнению с тем периодом, когда возникла задолженность, то налогоплательщик может быть освобожден от ответственности, предусмотренной ст. 122 НК КР, только при соблюдении им условий, определенных ст. НК КР.

Субъективная сторона деяния, предусмотренного ст. НК КР, характеризуется неосторожной формой вины. Умышленное совершение перечисленных в статье действий (бездействия) влечет ответственность в соответствии с ст. НК КР.

Субъектами правонарушения являются не только налогоплательщики, но и налоговые агенты, иные лица.

Предусмотренная статьей налоговая ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если оно не содержит признаков состава преступления, предусмотренного ст. УК КР.

Привлечение организации к ответственности за совершение рассматриваемого деяния не освобождает ее руководителя (иных лиц, осуществляющих в ней управленческие функции) при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами КР.

Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов.

Непосредственными объектами данного налогового правонарушения являются отношения, связанные с исполнением налоговым агентом своих обязанностей по удержанию с налогоплательщика и перечислению в бюджет сумм налогов.

Объективную сторону правонарушения составляют действия (бездействие) налогового агента, представляющие собой:

- а) невыполнение обязанностей по удержанию сумм налогов, что включает и обязанности по их исчислению;
- б) невыполнение обязанностей по перечислению в бюджет сумм удержанных налогов.

При этом следует обратить внимание на следующее. Во-первых, хотя в диспозиции статьи говорится о перечислении суммы налогов, Налоговый кодекс КР в ряде случаев допускает возможность уплаты налога

путем внесения наличных денег. Поэтому случаи такого невнесения охватываются объективной стороной данного правонарушения.

Во-вторых, объективная сторона налогового правонарушения, предусмотренного рассматриваемой статьей, имеет место и в случае частичного, неполного совершения указанных действий (бездействия). Например, налоговый агент удержал сумму налога, но не перечислил ее полностью или частично либо не полностью удержал сумму налога.

Субъективная сторона характеризуется как умышленной, так и неосторожной формой вины.

Субъектом правонарушения могут быть только налоговые агенты, т.е. лица, на которых в соответствии с НК КР возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему КР.

Предусмотренная НК КР ответственность в отношении физического лица наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного ст. УК КР.

Привлечение налогового агента — организации к ответственности за совершение данного правонарушения не освобождает ее руководителя (иное лицо, выполняющее в организации управленческие функции) при наличии достаточных оснований от административной, уголовной и иной предусмотренной законом ответственности.

Привлечение налогового агента к ответственности по ст. НК КР не освобождает его от обязанности удерживать и перечислять в бюджет сумму налога.

Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест.

Непосредственным объектом является установленный законом порядок владения, пользования и (или) распоряжения имуществом налогоплательщика, на которое наложен арест.

Объективная сторона правонарушения выражается в несоблюдении порядка, установленного НК КР, по владению, пользованию и (или) распоряжению имуществом, на которое наложен арест. Это означает, что ответственность наступает не только за всю совокупность неправомерных действий (владение, пользование, распоряжение), но и в случае неправомерного владения и пользования либо в случае неправомерного распоряжения арестованным имуществом.

Субъективная сторона правонарушения характеризуется как умышленной, так и неосторожной формой вины.

Субъектом правонарушения, предусмотренного ст. НК КР, являются налогоплательщик-организация, налоговый агент — организация, плательщик сбора — организация.

Применение мер ответственности к организации не освобождает должностных лиц от уголовной ответственности.

Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля.

Непосредственным объектом является установленный порядок представления налогоплательщиком (налоговым агентом) документов и иных сведений в налоговый орган.

Объективная сторона правонарушения выражается в непредставлении налоговому органу в установленный срок документов и (или) иных сведений, предусмотренных налоговым законодательством. Например, согласно ст. НК КР отказ налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную ст. НК КР. Состав правонарушения, предусмотренного этой статьей, не включает в себя деяния, выражающиеся в несвоевременном представлении:

- а) декларации и документов, непосредственно связанных с ее представлением (НК КР);
- б) сведений об открытии и закрытии счета в банке (НК КР);
- в) заявления о постановке на учет в налоговом органе (НК КР).

Субъективная сторона правонарушения характеризуется как умышленной, так и неосторожной формой вины.

Субъектами правонарушения, предусмотренного НК КР, являются налогоплательщики и налоговые агенты. В п. 2 рассматриваемой статьи содержится квалифицированный вид не представления налоговому органу в установленный срок документов и (или) иных сведений.

Обязательным признаком объективной стороны является одно из следующих действий:

- а) отказ организации предоставить имеющиеся у нее документы, предусмотренные НК КР, со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа;
- б) иное уклонение от предоставления таких документов;
- в) предоставление документов с заведомо недостоверными сведениями.

Банк, получивший запрос налогового органа о представлении сведений о финансово-хозяйственной деятельности своих клиентов и не представивший такие сведения или уклоняющийся от их представления либо представивший недостоверные сведения, является субъектом другого правонарушения, нежели предусмотренного НК КР, а именно: правонарушения, предусмотренного НК КР.

Субъективная сторона правонарушения характеризуется умышленной формой вины.

Субъектом правонарушения, предусмотренного НК КР, является не налогоплательщик, а организация (в том числе налоговый агент), располагающая сведениями (документами) о налогоплательщике и обязанная в соответствии с НК КР представить такие документы.

Привлечение организации к ответственности за совершение данного правонарушения не освобождает ее руководителя (иное лицо, выполняющее в организации управленческие функции) при наличии достаточных оснований от административной, уголовной или иной предусмотренной законом ответственности, например пост. 15.6КоАП КР.

Неправомерное несообщение сведений налоговому органу.

Непосредственный объект — установленный порядок сообщения в налоговые органы информации, необходимой для осуществления возложенных на них функций.

Объективная сторона состоит в неправомерном несообщении (несвоевременном сообщении) лицом сведений, которые в соответствии с Налоговым кодексом КР это лицо должно сообщить на налоговый орган. Например, ст. 85 НК КР устанавливает обязанности различных органов, учреждений, организаций и должностных лиц сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом налогоплательщиков.

Ответственность налогоплательщика за несвоевременное сообщение необходимых сведений установлена НК КР.

Субъектами анализируемого налогового правонарушения могут быть как организации, так и физические лица.

Привлечение организации к ответственности НК КР не освобождает лиц, выполняющих в ней управленческие функции, при наличии соответствующих оснований, от уголовной, административной либо иной установленной законом ответственности.

Субъективная сторона характеризуемого налогового правонарушения может выражаться как в умысле, так и в неосторожной форме вины.

Субъектом анализируемого налогового правонарушения могут быть как организации, так и физические лица.

Привлечение организации к ответственности по НК КР не освобождает лиц, выполняющих в ней управленческие функции, при наличии соответствующих оснований, от уголовной, административной либо иной установленной законом ответственности, например в соответствии с КоАП КР.

Нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса.

Эта статья введена в действие с 1 января 2007 г. законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса и в отдельные законодательные акты в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования».

Непосредственными объектами правонарушения являются налоговые отношения в сфере игорного бизнеса.

Объективная сторона состоит в нарушении установленного порядка регистрации в налоговых органах игровых столов, игровых автоматов, касс тотализатора, касс букмекерской конторы либо порядка регистрации изменений количества указанных объектов.

Каждый объект налогообложения подлежит регистрации в налоговом органе по месту установки этого объекта налогообложения не позднее чем за два дня до даты установки каждого объекта налогообложения. Регистрация производится налоговым органом на основании заявления налогоплательщика о регистрации объекта (объектов) налогообложения с обязательной выдачей свидетельства о регистрации объекта (объектов) налогообложения. Формы указанного заявления и указанного свидетельства утверждаются Министерством финансов КР.

Субъективная сторона характеризуется умышленной формой вины.

Субъектами правонарушения являются организации или индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса.

Налоговые правонарушения предусмотрены НККР.

Нарушение банком порядка открытия счета налогоплательщику.

Объектами данного правонарушения являются отношения, складывающиеся в процессе осуществления налогового контроля, а также отношения, складывающиеся относительно *взимания налогов и сборов*. Налоговые правонарушения, выразившиеся в нарушении банком порядка открытия счета налогоплательщику без предъявления им свидетельства о постановке на налоговый учет, а также в открытии счета при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по сче-

там этого лица, посягают на процессуальные фискальные права государства, поскольку создают препятствия в контрольной деятельности налоговых органов. Налоговое правонарушение, выразившееся в несообщении банком налоговому органу сведений об открытии или закрытии счета налогоплательщика, способствует осуществлению последним незаконной предпринимательской деятельности и таким образом нарушает суверенное право государства на получение законно установленных налогов и сборов.

Объективную сторону правонарушений, предусмотренных НК КР, характеризуют действия банка по неправомерному открытию счета налогоплательщику, плательщику сборов или налоговому агенту в двух случаях: без предъявления организацией или индивидуальным предпринимателем свидетельства о постановке на учет в налоговом органе; при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам организации или индивидуального предпринимателя. Объективную сторону состава налогового правонарушения, предусмотренного НК КР, образуют бездействия банка после открытия или закрытия счета организации или индивидуального предпринимателя в виде несообщения налоговому органу сведений об этих обстоятельствах. Следовательно, объективная сторона названных правонарушений выражается в игнорировании банком обязанностей, возложенных на него НК КР.

Согласно положениям НК КР приостановление операций по счетам в банке применяется для обеспечения исполнения решения о взыскании налога или сбора. Приостановление операций по счетам в банке означает обязанность банка прекратить все расходные операции по данному счету. Однако расходные операции не прекращаются по платежам, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством КР предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов.

Налоговый орган, приняв решение о приостановлении операций по счету налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента, уведомляет одновременно о принятом решении банк и его клиента. Решение о приостановлении операций по счету вручается под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате получения этого документа.

Банк, безусловно, обязан выполнить решение налогового органа и приостановить операции по счету налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента с момента получения этого решения и вплоть до его отмены. Наличие у банка решения налогового органа о приостанов-

лении операций по счетам организации или индивидуального предпринимателя влечет одновременное возникновение запрета на открытие этим клиентам новых счетов. Одновременно наличие у банка подобного решения служит условием совершения рассматриваемого налогового правонарушения и относится к дополнительным (факультативным) признакам его объективной стороны.

В ст. НК КР предусмотрена возложенная на банки обязанность открывать счета организациям и индивидуальным предпринимателям только при предъявлении ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе. При этом следует учитывать, что предъявление свидетельства о постановке на налоговый учет является обязательным условием заключения договора банковского счета, поэтому открытие банком счета без предъявления такого свидетельства будет образовывать состав налогового правонарушения всякий раз, даже если налогоплательщик имеет открытые ранее счета в данном банке. В течение пяти дней после открытия или закрытия счета названным субъектам банк обязан сообщить о проделанных операциях в налоговый орган по месту учета новых клиентов.

Предметом рассматриваемого правонарушения является счет, соответствующий требованиям ст. НК КР, т.е. расчетный (текущий) и иной счет в банке, открытый на основании договора банковского счета, на который зачисляются и с которого могут расходоваться денежные средства организации или индивидуального предпринимателя. Таким образом, при квалификации совершенного банком деяния, нарушающего порядок открытия счета налогоплательщику, необходимо установить правовой статус клиента в целях выяснения, является ли он организацией или индивидуальным предпринимателем, обязанным состоять на учете в налоговом органе и иметь подтверждающее свидетельство.

По характеру объективной стороны рассматриваемые налоговые правонарушения являются формальными, поскольку законодатель не принимает во внимание наступление или отсутствие каких-либо негативных последствий в результате действий или бездействия, описанных в ст. НК КР. Общественная опасность налоговых нарушений банков предельно высока, и относительно рассматриваемых составов налоговых правонарушений можно предположить вредные последствия для бюджетной системы.

Налоговое правонарушение банка, квалифицируемое в соответствии НК КР, считается оконченным в день неправомерного открытия банковского счета. Противоправное деяние банка, предусмотренное НК КР, призна-

ется оконченным по истечении пяти дней со дня открытия или закрытия счета организации или индивидуального предпринимателя.

Субъектом рассматриваемых правонарушений может быть банк или любая кредитная организация, имеющая соответствующую лицензию Центрального банка КР.

Субъективная сторона налогового правонарушения, выразившегося в виде открытия банком счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления ими свидетельства о постановке на налоговый учет, а также правонарушения в виде открытия счета при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого лица, характеризуется виной в форме умысла. Субъективная сторона противоправных деяний, выразившихся в несообщении банком налоговому органу сведений об открытии или закрытии счета организации или индивидуального предпринимателя, также характеризуется виной в форме умысла, но в некоторых случаях и неосторожностью. Так, по неосторожности банк может сообщить сведения об открытии счета относительно другого клиента или сообщить правильные сведения, но в иной налоговый орган.

Санкция штрафного характера является абсолютно определенной и зависит от НК КР, согласно которой квалифицировано противоправное деяние банка.

Нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора.

Объектами правонарушения, предусмотренного этой статьей, являются материальные фискальные права государства. Нарушение банком установленного срока исполнения поручения налогоплательщика или налогового агента о перечислении налога или сбора препятствует своевременному формированию доходной части соответствующего бюджета или внебюджетного фонда.

Объективная сторона характеризуется бездействием банка в виде неправомерного нарушения срока, установленного Налоговым кодексом КР для исполнения платежного поручения налогоплательщика или налогового агента на перечисление налогов или сборов в бюджет или государственный внебюджетный фонд. Обязанность банка по своевременному обслуживанию платежных поручений своих клиентов определена ГК КР, на основе которой при расчетах платежными поручениями банк обязуется за счет средств, находящихся на счете плательщика, перевести определенную денежную сумму на счет указанного плательщиком лица в срок, предусмотренный законом или установленный в соот-

ветствии с ним. Таким образом, одним из критериев надлежащего выполнения банком условий договора банковского счета является соблюдение банком требований о сроках, отведенных нормативными правовыми актами на перечисление средств со счета клиента на счет получателя платежа.

В связи с тем, что на основании ГК КР его нормы не применяются к налоговым отношениям, обязанности банков по исполнению поручений на перечисление налогов и сборов были воспроизведены ст. НК КР, и, следовательно, гражданско-правовая обязанность банка перед клиентом видоизменилась в публичную обязанность банка перед государством.

Согласно положениям Налогового кодекса КР поручение на перечисление налога (сбора) должно быть исполнено банком бесплатно в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения. Банки не вправе задерживать исполнение поручений на перечисление налогов в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) при наличии денежных средств на счете налогоплательщика или налогового агента. При этом налогоплательщик может выполнить налоговую обязанность досрочно. Однако в любом случае, если клиентом предъявлено платежное поручение на перечисление налогового платежа, банк обязан его исполнить в соответствии со ст. НК КР. И таким образом, правонарушение, предусмотренное ст. НК КР, будет считаться оконченным по истечении операционного дня, следующего за днем получения банком поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента о перечислении налога или сбора. Нарушение банком срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора является длящимся, поскольку оно длится со дня совершения до дня прекращения или пресечения.

Состав правонарушения, предусмотренного ст. НК КР, является *материальным*, поскольку ответственность банка зависит от возникновения негативных последствий в виде неполучения бюджетом или внебюджетным фондом в предполагаемый срок причитающихся сумм налогов (сборов). Не образует состава правонарушения, предусмотренного ст. НК КР, нарушение банком срока исполнения поручения налогоплательщика (налогового агента) на перечисление налога (сбора) в том случае, если была необходимость исполнения платежных документов, относящихся к более ранней очередности, установленной ГК КР. Не является противоправным деянием, предусмотренным ст. НК КР, бездействие банка в виде непорочения налога (сбора) по платежному поручению, оформленному налогоплательщиком (плательщиком сборов, налоговым агентом) с нарушением банковских правил. В данной

ситуации отсутствует событие правонарушения, что исключает привлечение банка к ответственности.

Субъектом данного состава налогового правонарушения выступает коммерческий банк или любая кредитная организация, являющаяся таковой на основании лицензии Центрального банка КР.

Субъективная сторона противоправного деяния банка в виде неисполнения поручения о перечислении налога или сбора характеризуется виной в форме умысла или неосторожности.

Санкция за рассматриваемое противоправное деяние установлена в виде пени, что соответствует характеру длящихся правонарушений, посягающих на неправомерное удержание чужих денежных средств.

Пени, взыскиваемые с банков, отличаются от пеней, взыскиваемых на основании ст. НК КР с налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента, по своей сущности. Ответственность банков за нарушения налогового законодательства, установленная НК КР, позволяет считать пени за нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора санкциями. Однако применение мер ответственности не освобождает банк от обязанности перечислить в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд сумму налога и уплатить причитающиеся пени. В случае неисполнения банком указанной обязанности в установленный срок к нему применяются принудительные меры по взысканию неперечисленных сумм налога (сбора) и соответствующих пеней. Неоднократное нарушение банком сроков по исполнению налоговых платежных поручений в течение одного календарного года будет являться основанием для обращения в Центральный банк КР налогового органа с ходатайством об аннулировании у нарушителя лицензии на осуществление банковской деятельности.

Неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента.

Объектом правонарушения, предусмотренного указанной статьей, являются материальные фискальные права государства. Неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика нарушает приоритет фискальных требований государства и тем самым посягает на систематическое пополнение доходной части соответствующего бюджета или внебюджетного фонда.

Объективная сторона правонарушения, установленного данной статьей Кодекса, выражается в противоправном исполнении банком поручения своего клиента на перечисление денежных средств со счета, операции

по которому приостановлены, лицу, не имеющему приоритетного права-требования перед фискальными интересами государства. Правовой режим приостановления операций по счетам налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов установлен ст. НК КР и заключается в прекращении банком всех расходных операций по данному счету. Однако указанное ограничение не распространяется на платежи, очередность которых в соответствии с гражданским законодательством КР предшествует исполнению обязанности по уплате налога или сбора. Очередность списания денежных средств со счета налогоплательщика установлена ст. ГК КР, а именно:

- а) по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств со счета для удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а также требований о взыскании алиментов;
- б) по исполнительным документам, предусматривающим перечисление, выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий или оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (в том числе по контракту, по выплате вознаграждений по авторскому договору);
- в) по платежным документам, которые предусматривают перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), а также по отчислениям в Пенсионный фонд КР, Фонд социального страхования КР, Государственный фонд занятости населения КР и Фонд обязательного медицинского страхования;
- г) по платежным документам, которые предусматривают платежи в бюджет и внебюджетные фонды, в случае недостаточности денежных средств на счете для удовлетворения всех предъявленных к нему требований.

Таким образом, списание денежных средств с приостановленного счета образует состав налогового правонарушения только при условии нарушения требований ст. НК КР и ст. ГК КР.

Дополнительным признаком объективной стороны рассматриваемого правонарушения является совершение банком противоправного деяния при наличии решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента. Обязанность по доказыванию факта наличия у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счету индивидуально определенного клиента лежит на самом налоговом органе.

Предметом правонарушения, предусмотренного ст. НК КР, является поручение налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента банку о перечислении средств с нарушением установленной очередности. Поручение представляется в виде документа, соответствующего требованиям ст. или ГК КР и внешне оформленного в качестве платежного поручения, аккредитива или чека. Состав рассматриваемого правонарушения образует неправомерное исполнение хотя бы одного поручения клиента банка.

Так как ответственность банка-нарушителя не поставлена в зависимость от наступления негативных последствий для государственной или муниципальной казны, неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика относится к формальным составам правонарушений.

Противоправным и, следовательно, наказуемым является сам факт внеочередного перечисления денежных средств со счета клиента банка, операции по которому приостановлены. Действия по списанию денежных средств с приостановленного счета будут считаться неправомерными с момента получения банком соответствующего решения налогового органа. Решение о приостановлении операций по счету может быть отменено только вынесшим его налоговым органом, вышестоящим налоговым органом или судом. Поэтому списание денежных средств со счета, операции по которому приостановлены, считается противоправным деянием до отмены решения налогового органа в соответствующем порядке.

Налоговое правонарушение в виде неисполнения банком решения налогового органа о приостановлении операций заканчивается в день списания банком с приостановленного счета налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента денежной суммы с нарушением очередности.

Субъектом данного состава налогового правонарушения выступает коммерческий банк или иная кредитная организация, являющаяся таковой на основании лицензии Центрального банка КР.

Субъективная сторона противоправного деяния банка, предусмотренного ст. НК КР, характеризуется виной в форме умысла или неосторожности. Санкция выражается в виде штрафа и зависит от суммы, неправомерно перечисленной на основании поручения налогоплательщика или налогового агента.

Относительно неправомерного исполнения банком платежного поручения, повлекшего невозможность взыскания с налогоплательщика суммы налоговой задолженности, санкция является компенсационной ме-

рой, поскольку установление зависимости суммы санкции от суммы неправомерно осуществленного платежа позволяет восстановить нарушенные фискальные права государства (муниципального образования). Относительно совершения банком правонарушения, предусмотренного ст. НК КР, но не повлекшего образования налоговой недоимки, санкция имеет карательный характер. В любом случае размер штрафа не должен превышать суммы задолженности налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента, т.е. непогашенной недоимки по налогу и сбору и начисленных на нее пеней.

Неисполнение банком решения о взыскании налога и сбора, а также пени.

Объектами рассматриваемых налоговых правонарушений являются материальные фискальные права государства. Совершение деяний, предусмотренных данной статьей, посягает на законодательно установленную обязанность банков по исполнению фискальных платежей путем списания со счетов своих клиентов и перечислению в соответствующие бюджеты или внебюджетные фонды денежных средств. Установленные правонарушения создают препятствия нормальной деятельности налоговых органов в сфере реализации права на беспорочное взыскание с недобросовестного плательщика налогов, сборов или налогового агента недоимок в бюджет или во внебюджетный фонд.

Объективная сторона правонарушения, предусмотренного НК КР, выражается в незаконном бездействии банка в виде неправомерного неисполнения в установленный налоговым законодательством срок решения налогового органа о взыскании налога и сбора, а также пени.

Объективная сторона правонарушения, предусмотренного НК КР, представляет собой сложный фактический состав и выражается в совершении банком неправомерных действий либо в нарушении установленных запретов, создающих ситуацию отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента, в отношении которых в банке находится инкассовое поручение налогового органа.

Обязанность банка исполнять поручения налоговых органов установлена НК КР, согласно которой поручение на перечисление налога или решение о взыскании налога исполняется банком в безусловном порядке.

Порядок взыскания налога, сбора, а также пени за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента, определяется ст. НК КР и применительно к

рассматриваемым правонарушением состоит в следующем. Принудительное взыскание налога производится по решению налогового органа путем направления в банк, в котором открыты счета недоимщика, инкассового поручения (распоряжения) на списание и перечисление в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента. Инкассовое поручение на перечисление налога или сбора подлежит безусловному исполнению банком в порядке четвертой очереди согласно гражданскому законодательству КР.

Объективная сторона рассматриваемых правонарушений образуется совершением неправомерных деяний относительно не только счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов, являющихся клиентами банков, но и счетов банков, открытых в других банках.

Инкассовое поручение налогового органа на перечисление налога с рублевых счетов исполняется банком не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения им указанного поручения. Инкассовое поручение налогового органа на перечисление налога с валютных счетов исполняется банком не позднее двух операционных дней. Не допускается обращение взыскания на ссудные, бюджетные и депозитные счета налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента.

При взыскании средств, находящихся на валютных счетах, руководитель налогового органа или его заместитель одновременно с инкассовым поручением направляют банку поручение на продажу не позднее следующего дня валюты налогоплательщика или налогового агента. Отсутствие поручения на продажу соответствующей части валюты, необходимой для погашения налоговой недоимки, делает невозможным исполнение со стороны банка основного поручения налогового органа о принудительном списании средств со счета недобросовестного плательщика налогов, сборов или налогового агента.

Квалификация деяния в соответствии НК КР зависит от правомерности неисполнения банком решения налогового органа о взыскании обязательных платежей в бюджетную систему или внебюджетные фонды.

Неисполнение банком соответствующего поручения налогового органа может рассматриваться правомерным в случаях:

- отсутствия у лица, с которого налоговым органом должно быть произведено взыскание, открытого в банке счета;
- отсутствия в момент предъявления налоговым органом инкассового поручения денежных средств на счете соответствующего недоимщика;

- отсутствия поручения налогового органа о продаже валюты со счета недоимщика, если инкассовое поручение обращено к валютному счету;

- отсутствия у банка надлежащим образом оформленного инкассового поручения налогового органа (даже при наличии решения налогового органа о принудительном взыскании с клиента банка налоговой недоимки);

- наличия обращенных к счету иных платежных поручений, имеющих приоритетную очередность погашения;

- нарушения налоговым органом 60-дневного срока, установленного для принятия решения о взыскании налога, сбора или пени;

- признания решения налогового органа о взыскании налога, сбора или пени незаконным.

Действия банка, хотя и повлекшие «обнуление» счета налогоплательщика, но совершенные по указанию самого владельца счета, не образуют объективной стороны состава правонарушения, предусмотренного НК КР. Объективная сторона данного налогового правонарушения может считаться выполненной только при одновременном отсутствии денежных средств на счете недоимщика и наличии причинно-следственной связи между совершенными банком действиями и наступлением вредных последствий. Налоговым кодексом не установлен перечень противоправных операций банка. Критерии отнесения каких-либо актов к неправомерным, которые следует квалифицировать в качестве действий по созданию ситуации отсутствия денежных средств на счете клиента, также не установлены. Анализ правоприменительной практики свидетельствует, что нарушения налогового законодательства, выразившиеся в неисполнении банком решения о взыскании налога и сбора, а также пени, могут совершаться различными способами. Например, банк может открыть клиенту ссудный или депозитный счет и при этом не зачислять поступающие денежные суммы на расчетный (текущий) счет клиента; использовать факторинговые сделки с целью миновать расчеты по банковскому счету; применять расчеты по векселю и т.п. В связи с этим, если деяние банка, подпадающее под квалификацию налогового правонарушения согласно НК КР, совершается путем заключения каких-либо гражданско-правовых сделок, то до применения к правонарушителю соответствующих санкций налоговому органу следует предъявить в арбитражный суд иск о признании такой сделки недействительной с определенными последствиями ее недействительности. Привлечение банка к ответственности, преду-

смотренной НК КР, будет возможным только в случае удовлетворения иска налогового органа о признании сделки недействительной.

Мотивы совершения рассматриваемых правонарушений различны. Банк может быть прямо заинтересован в неисполнении инкассового поручения налогового органа о списании денежных средств со счета своего клиента. Например, банку, являющемуся кредитором недобросовестного налогоплательщика, выгодно не исполнять инкассовые поручения налоговых органов до тех пор, пока этот налогоплательщик не выплатит кредит и проценты по нему банку. Иногда банк косвенно заинтересован в нарушении налогового законодательства и, для того чтобы не потерять выгодного клиента или неправомерно использовать временно свободные денежные средства, сознательно не исполняет инкассовые поручения налогового органа.

Состав налогового правонарушения, установленный НК КР, является формальным, так как взыскание санкции не поставлено законодателем в зависимость от каких-либо последствий. Налоговое правонарушение, предусмотренное НК КР, образует материальный состав, зависящий от факта непоступления налоговых платежей в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд. Однако даже в случае обращения налоговым органом взыскания на имущество налогоплательщика в результате создания банком ситуации отсутствия денежных средств на счете недобросовестного действия банка квалифицируются как противоправные и налагаются соответствующие меры ответственности. Момент окончания налогового правонарушения, предусмотренного НК КР, зависит от наличия достаточных денежных средств на счете налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента, необходимых для исполнения инкассового поручения. Если денежных средств на рублевом счете достаточно, то противоправное деяние банка считается оконченным по истечении одного операционного дня, следующего за днем получения банком инкассового поручения. При достаточности денежных средств на валютном счете правонарушение считается оконченным по истечении двух операционных дней, следующих за днем получения банком поручения налогового органа. В случае недостаточности или отсутствия на счете денежных средств в момент предъявления к нему требования налогового органа противоправное деяние банка признается оконченным по истечении одного или двух операционных дней (в зависимости от валюты поступившего платежа), следующих за днем поступления суммы, достаточной для выполнения хотя бы одного налогового поручения.

Противоправные деяния, содержащие признаки состава правонарушения, предусмотренного НК КР, относятся к длящимся. Налоговое правонарушение, предусмотренное НК КР, будет считаться оконченным с момента совершения каждого противозаконного незачисления денежной суммы на расчетный или текущий счет клиента банка. Неисполнение банком решения налогового органа о взыскании налога и сбора, а также пени образует самостоятельные составы правонарушений относительно каждого инкассового поручения или каждого действия, направленного на создание ситуации отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента. Субъектом рассматриваемых налоговых правонарушений может быть только банк, в котором у недобросовестного плательщика налогов, сборов или налогового агента открыт расчетный или текущий счет.

Субъективная сторона состава налогового правонарушения, квалифицируемого НК КР, характеризуется как умышленной виной, так и неосторожностью. Противоправное деяние, образующее состав НК КР, может быть совершено только умышленно, поскольку все действия банка целенаправленно и сознательно направляются на создание ложной ситуации по отсутствию денежных средств на счете своего клиента.

Санкции за правонарушение, квалифицируемое НК КР, предусмотрены в виде пени, начисляемой на задержанную сумму налоговой недоимки. Деяние, квалифицируемое НК КР в качестве налогового правонарушения, наказывается штрафом в размере 30% суммы денежных средств, не поступивших в бюджет или внебюджетный фонд по вине банка.

Непредставление налоговым органам сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков —клиентов банка.

Объектами налогового правонарушения, установленного указанной статьей, являются отношения, которые складываются в процессе осуществления налогового контроля. Сведения о финансово-хозяйственной деятельности отражают текущую работу налогоплательщиков, движение их денежных средств, что имеет существенное значение для проведения мероприятий налогового контроля. Данное правонарушение посягает на повседневную деятельность налоговых органов по сбору возможно необходимой информации о финансово-хозяйственной деятельности организаций и граждан, осуществля-

ющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

Объективная сторона данного правонарушения выражается в противоправном бездействии банка, не представляющего в налоговые органы сведений о финансово-хозяйственной деятельности своих клиентов, обязанных уплачивать налоги и сборы. Согласно НК КР банки обязаны в течение пяти дней после мотивированного запроса налогового органа выдавать налоговым органам необходимую информацию по операциям и счетам организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. Следовательно, объективную сторону рассматриваемого налогового правонарушения образует игнорирование банком запроса налогового органа относительно не любых своих клиентов, а только организаций или граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. Необходимым квалифицирующим признаком объективной стороны рассматриваемого со става правонарушения является наличие у банка мотивированного запроса налогового органа. Запрос налогового органа аргументируется ссылками на юридические факты, деликты, реальные обстоятельства, исследование которых можно осуществить при наличии сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Однако критериев, позволяющих считать запрос мотивированным, в Налоговом кодексе КР не приводится. И как следствие, правоприменительная практика сталкивается с проблемой соотношения положений НК КР и норм гражданского и банковского законодательства, регулирующих отношения в сфере банковской тайны.

Законодательство о налогах и сборах устанавливает пятидневный срок для выполнения банком требования налогового органа о представлении необходимой документации. Этот срок начинают исчислять со дня, следующего за днем получения банком мотивированного запроса. Исходя из этого окончательным рассматриваемое правонарушение будет являться по истечении пятидневного срока. Данное правонарушение не является длящимся, в связи с этим количество дней, в течение которых не исполнялось требование налогового органа о представлении сведений о финансово-хозяйственных операциях клиентов банка, не влияет ни на состав объективной стороны НК КР, ни на размер взыскиваемого штрафа.

Представление банком запрашиваемых документов после истечения установленного срока не влияет на квалификацию бездействия как про-

тивоправного деяния и не исключает привлечение банка к ответственности по НК КР.

Объективная сторона рассматриваемого правонарушения складывается относительно каждого случая непредставления банком каких-либо сведений (документов, справок и т.д.) по отношению к каждому отдельному клиенту банка — организации или гражданину, осуществляющему предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

Субъектом налогового правонарушения, предусмотренного НК КР, выступает коммерческий банк или любая кредитная организация, имеющая лицензию Центрального банка КР.

Субъективная сторона противоправных бездействий, предусмотренных НК КР, характеризуется виной в форме умысла или неосторожности. Данное правонарушение может быть совершено по неосторожности, например в случае, если банк сочтет запрос налогового органа недостаточно мотивированным, посчитает, что запрашиваемые сведения не относятся к финансово-хозяйственной деятельности его клиента либо составляют банковскую тайну, кроме того, при несвоевременной или невнимательной выемке почтовой корреспонденции.

7.3. Особенности производства по делам о налоговых правонарушениях

Производство по делам о налоговых правонарушениях — это особый процессуальный порядок деятельности налоговых органов по выявлению, расследованию, пресечению и предупреждению нарушений законодательства о налогах и сборах, а также привлечению виновных к ответственности, кроме того, к возмещению государству причиненного в результате противоправных действий ущерба.

Задачами производства по делам о налоговых правонарушениях являются:

- охрана финансовых интересов государства;
- своевременное, полное, всестороннее и объективное выяснение обстоятельств каждого дела;
- рассмотрение и разрешение дел в строгом соответствии с законодательством;
- изобличение нарушителей и неотвратимое наказание виновных;
- выявление причин и условий, способствующих совершению нарушений;
- предупреждение нарушений;
- воспитание граждан в духе соблюдения законодательства о налогах

и сборах;

- укрепление законности в сфере налогообложения.

Производство по делам о налоговых правонарушениях осуществляется с соблюдением процедур, предусмотренных Налоговым кодексом КР, и подразделяется на:

а) производство по делам о налоговых правонарушениях, совершенных лицами, являющимися налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами;

б) производство по делам о налоговых правонарушениях, совершенных лицами, не являющимися налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами.

Порядок рассмотрения дел о налоговых правонарушениях различен в зависимости оттого, в ходе каких мероприятий налогового контроля выявлено налоговое правонарушение. Если налоговое правонарушение выявлено в ходе налоговой проверки (камеральной или выездной), то производство осуществляется в порядке, установленном НК КР. Если же налоговое правонарушение установлено в ходе иных мероприятий налогового контроля, то производство по нему ведется в порядке, установленном НК КР. Следует отметить, что только в ходе налоговых проверок могут быть обнаружены следующие налоговые правонарушения:

- грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения;
- неуплата или неполная уплата сумм налога или сбора;
- невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и перечислению налогов.

Производство по делам о налоговых правонарушениях, выявленных в ходе налоговых проверок.

Производство осуществляется в следующем порядке:

1-й этап — представление налогоплательщиком возражений по акту налоговой проверки;

2-й этап — рассмотрение руководителем (заместителем руководителя) налогового органа акта налоговой проверки и других материалов проверки, в том числе возражений налогоплательщика;

3-й этап — принятие решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки;

4-й этап — вручение решения, принятого по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, налогоплательщику (его представителю);

5-й этап — направление налогоплательщику требования об уплате налога по результатам налоговой проверки.

При этом акт налоговой проверки является по существу первичным правоприменительным актом, с которого и начинается процесс привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения (процесс производства по налоговому правонарушению).

Акт налоговой проверки должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате его получения. При невозможности вручить акт налоговой проверки непосредственно налогоплательщику акт налоговой проверки направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или по месту жительства физического лица. Датой вручения акта налоговой проверки признается шестой день, считая с даты отправки заказного письма.

Дата вручения акта налоговой проверки налогоплательщику является сроком, по которому исчисляется 15-дневный срок представления возражений по акту налоговой проверки. Налогоплательщик вправе вместе с возражениями по акту налоговой проверки представить документы (или заверенные их копии), подтверждающие обоснованность его возражений.

Принятие решения по результатам налоговой проверки осуществляется в течение 10 дней со дня истечения срока, установленного для направления возражений по акту налоговой проверки. Согласно НК КР срок для рассмотрения материалов налоговой проверки и принятия по ним решения может быть продлен не более чем на один месяц.

Полномочиями по рассмотрению материалов налоговой проверки и принятию по ним решения обладают руководитель налогового органа и (или) его заместитель. О месте и времени рассмотрения материалов налоговой проверки извещается лицо, в отношении которого проводилась проверка. Неявка лица, извещенного надлежащим образом, не является препятствием для рассмотрения материалов налоговой проверки, за исключением случаев, когда явка заинтересованного лица признана руководителем налогового органа (его заместителем) обязательной. Неизвещение лица о месте и времени рассмотрения материалов налоговой проверки может быть признано судом как существенное нарушение порядка вынесения решения по материалам налоговой проверки и являться основанием для его отмены.

Перед рассмотрением материалов налоговой проверки по существу руководитель налогового органа (его заместитель):

- объявляет, кто рассматривает дело и материалы какой налоговой

проверки подлежат рассмотрению; устанавливает факт явки (неявки) лиц, приглашенных для участия в рассмотрении материалов; разрешает вопрос о возможности рассмотрения материалов проверки в отсутствие участников производства, извещенных надлежащим образом, либо об отложении указанного рассмотрения;

- проверяет полномочия законного представителя лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка;
- разъясняет лицам, участвующим в процедуре рассмотрения, их права и обязанности;
- выносит решение об отложении рассмотрения материалов налоговой проверки в случае неявки лица, участие которого необходимо для рассмотрения.

Вынесение решения об отложении рассмотрения материалов налоговой проверки принимается руководителем налогового органа (его заместителем) в случаях, когда в ходе рассмотрения материалов проверки возникает необходимость в получении дополнительных доказательств совершения налогового правонарушения либо подтверждения обоснованности доводов налогоплательщика по существу представленных им возражений.

Сбор дополнительных доказательств для подтверждения совершения налогового правонарушения осуществляется на основании решения руководителя налогового органа (его заместителя) о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля. В качестве дополнительных мероприятий налогового контроля могут быть истребованы документы в соответствии НК КР, проведены экспертизы и допрошены свидетели. В решении о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля излагаются обстоятельства, вызвавшие необходимость проведения таких дополнительных мероприятий, указывается срок, в который они должны быть проведены и который не может превышать одного месяца, приводится конкретная форма дополнительных мероприятий налогового контроля.

В ходе рассмотрения материалов налоговой проверки могут быть оглашены материалы проверки (акт налоговой проверки, представленные налогоплательщиком возражения, протоколы и т.д.), заслушаны объяснения заинтересованных лиц, исследованы другие представленные доказательства.

Принимая решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения либо об от-

казе в привлечении к ответственности, руководитель налогового органа должен установить:

- совершало ли лицо, в отношении которого был составлен акт налоговой проверки, нарушение законодательства о налогах и сборах;
 - образуют ли выявленные нарушения состав налогового правонарушения;
 - имеются ли основания для привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения;
 - имеются ли обстоятельства, исключющие вину лица в совершении налогового правонарушения, либо обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки могут быть вынесены два решения:

- 1) о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 2) об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Формы указанных документов установлены приказом НС КР «Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах». При этом Налоговым кодексом КР установлены требования к содержанию названных решений. Так, в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в обязательном порядке излагаются:

- обстоятельства совершенного налогового правонарушения так, как они установлены проведенной налоговой проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась налоговая проверка, в свою защиту, и результаты возможных проверок этих доводов;
- решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей Налогового кодекса КР, предусматривающих данные правонарушения;
- применяемые меры ответственности;
- размер выявленной недоимки и соответствующих пеней, а также подлежащий уплате штраф.

В решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения отражаются:

а) обстоятельства, послужившие основанием для отказа в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;

б) размер недоимки, если эта недоимка была выявлена в ходе налоговой проверки, и сумма соответствующих пеней.

Кроме того, решение, вынесенное по материалам налоговой проверки, должно содержать указание на срок и порядок обжалования решения в вышестоящий налоговый орган, его наименование и место нахождения, другие необходимые сведения.

Несоблюдение требований, установленных Налоговым кодексом КР, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом. В то же время нарушение должностным лицом налогового органа норм Налогового кодекса КР не является безусловным основанием для отмены решения налогового органа. В каждом конкретном случае должны быть оценены характер допущенных нарушений и их влияние на обоснованность вынесенного налоговым органом решения.

Особое внимание в Налоговом кодексе КР уделено нарушениям процедуры принятия решения налоговым органом, при этом выделены нарушения, являющиеся безусловным основанием для отмены решения налогового органа, и нарушения, которые могут стать таковыми, если привели к принятию неправомерного решения.

Основанием для безусловной отмены решения налогового органа является *нарушение существенных условий процедуры его принятия*. К существенным условиям процедуры принятия решения руководителем налогового органа относятся:

а) обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя;

б) обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения.

Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения вручается лицу в пятидневный срок со дня вынесения. В то же время, согласно НК КР, копия решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения должна быть вручена налогоплательщику (его представителю) под расписку или передана иным способом, свидетельствующим о дате получения им этого решения. Вступает в закон-

ную силу решение налогового органа по истечении 10 дней со дня его вручения лицу, в отношении которого оно вынесено.

До вступления решения в силу оно может быть обжаловано в апелляционном порядке путем подачи апелляционной жалобы в вышестоящий налоговый орган. При этом обжаловано может быть как решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, так и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, поскольку последнее содержит в себе решение о взыскании недоимки по налогу и пени.

Жалоба относительно вступившего в законную силу решения налогового органа, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, подается в течение одного года с момента вынесения обжалуемого решения.

До вступления в силу решения налогового органа лицо, в отношении которого такое решение вынесено, может исполнить его добровольно даже в том случае, если оно подало апелляционную жалобу.

Лекция №8

Производство по налоговым спорам

8.1. Досудебный порядок рассмотрения налоговых споров.

8.2. Судебный порядок рассмотрения налоговых споров.

8.3. Арбитражная практика рассмотрения налоговых споров

Согласно ст. НК КР каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействие нарушают его права.

Под актом ненормативного характера понимается документ любого наименования (требование, решение, постановление, письмо и др.), подписанный руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и касающийся конкретного налогоплательщика. Однако Конституционный Суд КР в своем определении уточнил, что можно обжаловать решения (акты ненормативного характера) *любых должностных лиц налоговых органов*, а не только руководителя инспекции (заместителя руководителя).

В соответствии НК КР жалоба подается в письменной форме соответствующему налоговому органу или должностному лицу, если иное не

предусмотрено названным пунктом. В ст. НК КР предусмотрено право налогоплательщика участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, лично либо через законного или уполномоченного представителя.

Таким образом, жалоба налогоплательщика на акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц подается в письменной форме и должна содержать личную подпись налогоплательщика, свидетельствующую о наличии волеизъявления налогоплательщика на реализацию права на обжалование, предусмотренного ст. НК КР, или подпись его представителя, полномочия которого должны быть подтверждены в соответствии с Налоговым кодексом КР и иными национальными законами. Что касается содержания жалобы налогоплательщика на акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц налоговых органов, то для обеспечения возможности рассмотрения спора в жалобе в обязательном порядке должен быть указан ее предмет и аргументированная позиция заявителя. Доводы заявителя подтверждаются надлежащими доказательствами, документами, содержащими сведения об обстоятельствах, имеющих значение для рассмотрения жалобы. В соответствии со ст. НК КР жалоба в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) подается в течение трех месяцев со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав. В случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по заявлению (мотивированному ходатайству с приложением соответствующих доказательств) лица, подающего жалобу, может быть восстановлен соответственно вышестоящим должностным лицом налогового органа или вышестоящим налоговым органом.

Апелляционная жалоба на решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подается до момента вступления в силу обжалуемого решения (10 дней со дня вручения).

Жалоба на вступившее в законную силу решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, подается в течение одного года с момента вынесения обжалуемого решения.

Лицо, подавшее жалобу в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, до принятия решения по этой жалобе

может ее отозвать на основании письменного заявления. Отзыв жалобы лишает подавшее ее лицо права на подачу повторной жалобы по тем же основаниям в тот же налоговый орган или тому же должностному лицу. Согласно ст. НК КР решение налогового органа (должностного лица) по жалобе принимается в течение одного месяца со дня ее получения. Указанный срок может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа для получения документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы, у нижестоящих налоговых органов, но не более чем на 15 дней. О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу.

Для принятия объективного и взвешенного решения по жалобе налогоплательщика вышестоящие налоговые органы истребуют необходимые (относящиеся к предмету спора) документы и информацию у нижестоящих налоговых органов. Кроме того, необходимая (относящаяся к предмету спора) информация и документы могут быть запрошены у заявителя и (или) третьих лиц. При исчислении срока рассмотрения жалобы принимаются во внимание обстоятельства, препятствующие осуществлению производства по рассмотрению жалобы и служащие легитимными основаниями для его приостановления. Жалоба заявителя, не соответствующая требованиям законодательства о налогах и сборах и (или) общеустановленным нормам, регламентирующим порядок работы с обращениями граждан (юридических лиц), при наличии достаточных оснований, может быть не принята к производству и оставлена без рассмотрения. К указанным основаниям, в частности, относятся: отсутствие личной подписи заявителя; отсутствие оригинала жалобы; неподтверждение полномочий лица, подписавшего жалобу; отсутствие компетенции у получателя жалобы по ее рассмотрению; невозможность установить предмет жалобы; отсутствие вопросов, затрагивающих интересы (права) самого заявителя, и др. Производство по жалобе может быть завершено без принятия итогового решения, предусмотренного ст. НК КР, при выявлении в ходе рассмотрения жалобы обстоятельств, препятствующих вынесению указанного решения. К указанным обстоятельствам, в частности, относятся:

- наличие судебного решения, имеющего прямое отношение к предмету спора и лишающее налоговый орган компетенции по вынесению собственного решения;
- урегулирование предмета спора сторонами;
- отзыв жалобы заявителем и др.

8.1. Досудебный порядок рассмотрения налоговых споров

Проведение мероприятий по усилению ответственности за состояние законности в налоговых правоотношениях, поднятие на новый качественный уровень правоприменительной деятельности налоговых органов, в том числе за счет качества внутриведомственного досудебного урегулирования налоговых споров, связаны с реализацией положений закона «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса КР и в отдельные законодательные акты КР в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования». Данный закон внес серьезные изменения в порядок взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков при наличии спорной ситуации. Реализация задач по развитию налогового аудита в системе налоговых органов началась в 2006 г. Были изданы приказы налоговой службы о создании подразделений налогового аудита в центральном аппарате и управлениях НС КР по субъектам КР, территориальных инспекциях и межрегиональных инспекциях НС по крупнейшим налогоплательщикам.

Письмом руководителя налоговой службы территориальных налоговых органов были доведены основные требования, связанные с формированием подразделений налогового аудита, в компетенцию которых входит исключительно внутриведомственное досудебное разбирательство, а также обязанность по организации надлежащего реагирования на допущенные ведомственные нарушения, выявленные в ходе урегулирования налоговых споров. Подразделения налогового аудита прежде всего должны обеспечивать надлежащее рассмотрение налоговых споров на двух основных стадиях досудебного урегулирования.

Во-первых, при рассмотрении возражений (разногласий) налогоплательщиков на стадии рассмотрения материалов проверки (от момента вручения акта по результатам проведенных мероприятий налогового контроля до вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения).

Во-вторых, при рассмотрении заявлений и жалоб налогоплательщиков на действия (бездействие) налоговых органов (должностных лиц), а также на ведомственные акты ненормативного характера.

В инспекции НС КР направляются жалобы на действия (бездействие) должностных лиц инспекции НС КР (кроме начальника инспекции, заместителя начальника инспекции).

В управлениях НС КР по субъекту КР направляются жалобы:

- на действия (бездействие) начальника (заместителя начальника) ин-

спекции НС КР по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекций НС КР межрайонного уровня;

- на акты ненормативного характера инспекции НС КР по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекций НС КР межрайонного уровня;
- на действия (бездействие) должностных лиц Управления НС КР по субъекту (кроме заместителя руководителя, руководителя налогового органа).

В *центральный аппарат налоговой службы* направляются жалобы:

- на действия (бездействие) руководителя (заместителя руководителя) Управления НС по субъекту, начальника (заместителя начальника) межрегиональной инспекции НС по крупнейшим налогоплательщикам;
- на акты ненормативного характера Управления НС по субъекту, межрегиональной инспекции НС по крупнейшим налогоплательщикам;
- на действия (бездействие) должностных лиц центрального аппарата налоговой службы.

Апелляционная жалоба на решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подается *через налоговый орган*, вынесший соответствующее решение. При этом необходимо отметить, что адресная информация инспекций, управлений НС КР по субъектам КР, налоговой службы размещается на интернет-сайте НС КР.

Вышестоящий налоговый орган обязан рассмотреть жалобу в течение одного месяца со дня получения. Срок рассмотрения жалобы на вступившее в силу решение может быть увеличен на 15 дней для получения от нижестоящей инспекции необходимых документов. Срок рассмотрения жалобы на не вступившее в силу решение не увеличивается, поскольку согласно НК КР апелляционная жалоба подается через принявшую решение инспекцию, которая передает ее вместе со всеми материалами в вышестоящий орган.

Вышестоящий налоговый орган или вышестоящее должностное лицо в течение одного месяца со дня получения жалобы обязан рассмотреть ее и принять одно из следующих решений:

- 1) оставить жалобу без удовлетворения;
- 2) отменить акт налогового органа и назначить дополнительную проверку;
- 3) отменить решение и прекратить производство по делу о на-

логовом правонарушении;

4) изменить решение или вынести новое решение по существу обстоятельств дела.

О принятом по жалобе решении налогоплательщику сообщается в течение трех дней со дня его принятия.

Таким образом, досудебное обжалование предусмотрено *только для решений*, которые вынесены по результатам рассмотрения материалов *налоговой проверки*: о привлечении (или об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения. Иные акты, а также действия или бездействие налоговых органов могут быть обжалованы в суде без предварительного досудебного порядка рассмотрения в вышестоящем органе.

Объектом обжалования со стороны налогоплательщика могут быть следующие ненормативные акты налоговых органов, обозначенные Налоговым кодексом КР:

- решения о доначислении налога или пени;
- решения о взыскании налога, сбора, а также пени за счет денежных средств, находящихся на счетах в банках;
- инкассовые поручения на перечисление налога в бюджет;
- решения об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или сбора (п. 6 ст. 64);
- решения о приостановлении операций по банковским счетам налогоплательщика или налогового агента;
- решения об аресте имущества налогоплательщика или налогового агента;
- акты, на основании которых налоговые органы вправе самостоятельно определять сумму налогов, подлежащих уплате по аналогии;
- извещения о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки.
- признание судом общей юрисдикции закона субъекта КР, противоречащим национальному закону и, следовательно, недействующим или не подлежащим применению;
- признание арбитражными судами или судами общей юрисдикции недействительным нормативного либо ненормативного акта налогового органа, иного государственного органа или органа местного самоуправления, противоречащего закону и нарушающего права и законные интересы налогоплательщика;

- неприменение судом нормативного либо ненормативного акта государственного органа, органа местного самоуправления или иного органа, противоречащего закону;
- пресечение действий должностного лица налогового органа или иного государственного органа, нарушающих права или законные интересы налогоплательщика;
- принуждение налоговых органов, иных органов государственной власти или их должностных лиц к выполнению законодательно установленных обязанностей, от выполнения которых они уклоняются;
- признание не подлежащим исполнению инкассового поручения (распоряжения) налогового или другого органа на списание в бесспорном порядке сумм недоимок, пени, штрафов за нарушения налогового законодательства с банковского счета налогоплательщика;
- возврат из бюджета необоснованно списанных в бесспорном порядке сумм недоимок, пени, штрафов;
- взыскание процентов за несвоевременный возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налога, сбора, пеней;
- возмещение убытков, причиненных незаконными решениями, действиями или бездействием налоговых органов или их должностных лиц.

Одновременно названные способы судебной защиты являются предметами исковых требований налогоплательщиков.

В ст. НК КР установлено, что дела по обжалованию нормативных и ненормативных актов налоговых органов, а также действия или бездействие их должностных лиц организациями и индивидуальными предпринимателями подведомственны *арбитражным судам*, а физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, — *судам общей юрисдикции*.

Арбитражными судами рассматривается значительная часть дел, возникающих из налоговых правоотношений. В соответствии со ст. АПК КР к подведомственности арбитражных судов отнесено рассмотрение экономических споров и других дел, возникающих из административных и иных публичных правоотношений.

Арбитражные суды рассматривают следующие категории дел, связанных с осуществлением организациями и гражданами предпринимательской и иной экономической деятельности:

- об оспаривании нормативных правовых актов, затрагивающих права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и

иной экономической деятельности;

- о взыскании с организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую и иную экономическую деятельность, обязательных платежей, санкций, если законом не предусмотрен иной порядок взыскания;

- об оспаривании ненормативных правовых актов органов государственной власти КР, органов государственной власти субъектов КР, органов местного самоуправления, решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов и должностных лиц, затрагивающих права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности;

- другие дела, возникающие из административных и иных публичных правоотношений, если законом их рассмотрение отнесено к компетенции арбитражного суда.

Деятельность арбитражных судов по защите нарушенных прав налогоплательщиков шире, чем деятельность судов общей юрисдикции, так как количественный состав субъектов, обращающихся в данные суды, намного больше. Кроме того, подлежат восстановлению арбитражным судом конституционные права налогоплательщиков, нарушенные неправильным применением закона.

В информационном письме «Обзор практики рассмотрения споров, связанных с взиманием подоходного налога» указано: «Споры между индивидуальными предпринимателями и налоговыми органами, возникшие в связи с исчислением подоходного налога, подведомственны арбитражным судам независимо от основания возникновения спора».

В соответствии со ст. АПК КР иск предъявляется по месту нахождения налогового органа, акты, действия или бездействие которого обжалуются. Иски, вытекающие из налоговых правоотношений к государственным органам и органам местного самоуправления, предъявляются в арбитражный суд соответствующего субъекта КР, а не по месту нахождения органа, принявшего оспариваемое решение.

В ст. НК КР установлено правило судебного рассмотрения налоговых споров — принцип определения надлежащего ответчика. В соответствии с ним по делу об обжаловании акта налогового органа ответчиком налоговый орган следует привлекать независимо от того, кем именно он подписан — руководителем налогового органа, его заместителем или иным должностным лицом. По делу об обжаловании действий или бездействия должностных лиц налогового органа ответчиком будет

именно то должностное лицо, которое осуществило оспариваемые действия или которое бездействовало.

Анализ правоприменительной практики рассмотрения налоговых споров показывает, что судебным процессом неизбежно рассматривается:

- а) применение материальных норм законодательства о налогах и сборах;
- б) применение процессуальных норм, послуживших поводом для обращения налогоплательщика в суд, — порядок проведения налоговой проверки, производство по делу о налоговом правонарушении, порядок взыскания недоимки, пени и т.д.;
- в) юридическая квалификация статуса и характер финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика для выявления налоговых последствий этих операций.

Составной частью судебного порядка защиты прав налогоплательщиков является исполнение судебных решений. Общие правила исполнения судебных решений установлены законом «Об исполнительном производстве».

В соответствии НК КР сумма излишне взысканного налоговым органом налога и проценты, начисленные на эту сумму, подлежат возврату налоговым органом в течение одного месяца после вынесения судебного решения. Важной гарантией реальности восстановления нарушенных прав налогоплательщиков является положение о начале течения срока возврата денежных средств — один месяц со дня вынесения, а не вступления в законную силу решения суда. Соответствующие денежные суммы, присужденные к возмещению налогоплательщику, выплачиваются за счет бюджетных средств, что также гарантирует реальность исполнительного производства.

В практике деятельности налоговых органов возникают ситуации, когда у налогоплательщика имеется недоимка по уплате налогов и сборов или задолженность по пеням, причитающихся тому же бюджету, из средств которого подлежат возмещению излишне взысканные налоги и пени. В таких случаях, согласно НК КР, предписывается сначала произвести зачет в счет погашения недоимки, а затем вернуть налогоплательщику оставшуюся разницу по излишне взысканным денежным суммам.

8.3. Арбитражная практика рассмотрения налоговых споров

Согласно ЛПК КР *заявление о признании нормативного правового акта недействующим* должно соответствовать требованиям, предусмотренным ЛПК КР:

1. Заявление подается в арбитражный суд в письменной форме и подписывается истцом или его представителем.

2. В заявлении должны быть указаны наименование арбитражного суда, в который подается заявление, наименование заявителя и его место нахождения. Если заявителем является гражданин, то он должен указать свое место жительства, дату и место рождения, место работы или дату и место государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя. Кроме того, прилагается перечень документов.

3. В заявлении могут быть указаны и иные сведения, в том числе номера телефонов, факсов, адреса электронной почты, если они необходимы для правильного и своевременного рассмотрения дела; могут содержаться ходатайства, в том числе ходатайства об истребовании доказательств от ответчика или других лиц.

Заявитель обязан направить другим лицам, участвующим в деле, копии искового заявления и прилагаемых к нему документов, которые у них отсутствуют, заказным письмом с уведомлением о вручении.

Кроме того, АПК КР установлено, что в заявлении должны быть также указаны:

- наименование органа государственной власти, органа местного самоуправления, иного органа, должностного лица, принявшего оспариваемый нормативный правовой акт;

- название, номер, дата принятия, источник опубликования и иные данные об оспариваемом нормативном правовом акте;

- права и законные интересы заявителя, которые, по его мнению, нарушаются этим оспариваемым актом или его отдельными положениями;

- название нормативного правового акта, который имеет большую юридическую силу и на соответствие которому надлежит проверить оспариваемый акт или его отдельные положения. Необходимо отметить, что в п. 2 информационного письма Президиума ВАС КР указано, что в случае, если отсутствие в заявлении ссылки на указанный нормативный правовой акт выявлено при решении вопроса о принятии заявления, на стадии подготовки дела к судебному разбирательству или в судебном заседании, то арбитражному суду следует предложить заявителю уточнить содержание его требования;

- требование заявителя о признании оспариваемого акта недействующим;

- перечень прилагаемых документов.

В соответствии АПК КР к заявлению прилагаются текст оспариваемого нормативного правового акта и документы, указанные в АПК КР, а именно:

- 1) уведомление о вручении или иные документы, подтверждающие направление другим лицам, участвующим в деле, копий искового заявления и приложенных к нему документов, которые у других лиц, участвующих в деле, отсутствуют;
- 2) документ, подтверждающий уплату государственной пошлины в установленном порядке и в размере или право на получение льготы по уплате государственной пошлины, либо ходатайство о предоставлении отсрочки или рассрочки, об уменьшении размера государственной пошлины;
- 3) документы, подтверждающие обстоятельства, на которых истец основывает свои требования;
- 4) копии свидетельства о государственной регистрации в качестве юридического лица или индивидуального предпринимателя;
- 5) доверенность или иные документы, подтверждающие полномочия на подписание искового заявления.

Подача заявления в арбитражный суд не приостанавливает действие оспариваемого нормативного правового акта. В п. 5 информационного письма Президиума ВАС КР разъясняется, что по делам об оспаривании нормативных правовых актов не может быть применена такая обеспечительная мера, как приостановление действия оспариваемого акта исходя из нормы АПК КР.

В отношении судебного разбирательства по делам об оспаривании нормативных правовых актов АПК КР установлено следующее.

Во-первых, дело об оспаривании нормативного правового акта рассматривается коллегиальным составом судей в срок, не превышающий двух месяцев со дня поступления заявления в суд, включая срок на подготовку дела к судебному разбирательству и принятие решения по делу.

Во-вторых, арбитражный суд извещает о времени и месте судебного заседания заявителя, орган, принявший оспариваемый нормативный правовой акт, а также иных заинтересованных лиц. Неявка указанных лиц, извещенных надлежащим образом о времени и месте судебного заседания, не является препятствием для рассмотрения дела, если суд не признал их явку обязательной.

В-третьих, арбитражный суд может признать обязательной явку в судебное заседание представителей государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц, принявших

оспариваемый акт, и вызвать их в судебное заседание для дачи объяснений.

Неявка указанных лиц, вызванных в судебное заседание, является основанием для наложения штрафа в порядке и в размерах, которые установлены АПК КР.

При рассмотрении дел об оспаривании нормативных правовых актов арбитражный суд в судебном заседании осуществляет проверку оспариваемого акта или его отдельного положения, устанавливает соответствие его конституционному закону,

национальному закону и иному нормативному правовому акту, имеющим большую юридическую силу, а также полномочия органа или лица, принявших оспариваемый нормативный правовой акт.

Арбитражный суд не связан доводами, содержащимися в заявлении об оспаривании нормативного правового акта, и проверяет оспариваемое положение в полном объеме. При этом обязанность доказывания соответствия оспариваемого акта конституционному закону, закону и иному нормативному правовому акту, имеющим большую юридическую силу, наличия у органа или должностного лица надлежащих полномочий на принятие оспариваемого акта, а также обстоятельств, послуживших основанием для его принятия, возлагается на орган и должностное лицо, которые приняли акт.

Если имеется вступившее в законную силу решение суда по ранее рассмотренному делу, проверившего по тем же основаниям соответствие оспариваемого акта иному нормативному правовому акту, имеющему большую юридическую силу, то арбитражный суд прекращает производство по делу.

Отказ заинтересованного лица, обратившегося в арбитражный суд с заявлением об оспаривании нормативного правового акта, от своего требования, признание требования органом или лицом, которые приняли оспариваемый акт, не препятствуют рассмотрению арбитражным судом дела по существу.

В отношении решения суда по делу об оспаривании нормативного правового акта АПК КР содержатся следующие положения.

Во-первых, решение по делу об оспаривании нормативного правового акта принимается арбитражным судом по правилам, установленным в гл. 20 «Решение арбитражного суда» АПК КР.

Во-вторых, по результатам рассмотрения дела об оспаривании нормативного правового акта арбитражный суд принимает одно из решений:

а) о признании оспариваемого акта или отдельных его положений соответствующими иному нормативному правовому акту, имеющему большую юридическую силу;

б) о признании оспариваемого нормативного правового акта или отдельных его положений не соответствующими иному нормативному правовому акту, имеющему большую юридическую силу, и недействующими полностью или в части.

В-третьих, в резолютивной части решения по делу об оспаривании нормативного правового акта должны содержаться:

1) наименование органа или лица, которые приняли оспариваемый акт, его название, номер, дата принятия акта;

2) название нормативного правового акта, который имеет большую юридическую силу и на соответствие которому проверен оспариваемый акт;

3) указание на признание оспариваемого акта соответствующим нормативному правовому акту, имеющему большую юридическую силу, и на отказ в удовлетворении заявленного требования или на признание оспариваемого акта не соответствующим нормативному правовому акту, имеющему большую юридическую силу, и не действующим полностью или в части.

В-четвертых, решение арбитражного суда по делу об оспаривании нормативного правового акта вступает в законную силу немедленно после его принятия.

В-пятых, нормативный правовой акт или отдельные его положения, признанные арбитражным судом недействующими, не подлежат применению с момента вступления в законную силу решения суда и должны быть приведены органом или лицом, принявшими оспариваемый акт, в соответствие с законом или иным нормативным правовым актом, имеющими большую юридическую силу. В п. 4 информационного письма Президиума ВАС КР указано, что арбитражный суд не может признавать этот акт не действующим с момента его принятия исходя из положений ЛПК КР.

В-шестых, копии решения арбитражного суда в срок, не превышающий 10 дней со дня его принятия, направляются лицам, участвующим в деле, в арбитражные суды КР, Конституционный Суд КР, Верховный Суд КР, Президенту КР, в Правительство КР, Генеральному прокурору КР, Уполномоченному по правам человека в КР, в Министерство юстиции КР, а также в иные органы и иным лицам.

В-седьмых, решение арбитражного суда по делу об оспаривании нормативного правового акта, за исключением решения Высшего Арбит-

ражного Суда КР, может быть обжаловано в арбитражный суд кассационной инстанции в течение одного месяца со дня вступления в законную силу.

В п. 3 информационного письма Президиума ВАС КР указано, что на основании ст. АПК КР по результатам рассмотрения дела об оспаривании нормативного правового акта арбитражный суд может, в частности, принять решение о признании оспариваемого акта или отдельных его положений не соответствующими иному нормативному правовому акту, имеющему большую юридическую силу, и не действующими полностью или в части. Кроме того, в этом письме подчеркнута, что это необходимо учитывать и в тех случаях, когда национальный закон предусматривает возможность подачи в арбитражный суд заявления о признании нормативного правового акта недействительным.

В решении арбитражного суда в случае признания нормативного правового акта не соответствующим нормативному правовому акту, имеющему большую юридическую силу, должно быть указано и на признание оспариваемого акта недействующим полностью или в части.

В п. 6 указанного информационного письма Президиума ВАС КР разъяснено, что, если до вынесения арбитражным судом решения по заявлению об оспаривании нормативного правового акта этот акт в установленном порядке отменен или действие его прекратилось, дело не подлежит рассмотрению в арбитражном суде, так как предмет спора в данном случае перестал существовать. Поэтому производство по делу об оспаривании такого акта подлежит прекращению.

Согласно ст. АПК КР опубликование решение арбитражного суда по делу об оспаривании нормативного правового акта осуществляется в следующем порядке.

Во-первых, вступившее в законную силу решение арбитражного суда по делу об оспаривании нормативного правового акта направляется арбитражным судом в официальные издания государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, в которых был опубликован оспариваемый акт, и подлежит незамедлительному опубликованию указанными изданиями.

Во-вторых, решение арбитражного суда по делу об оспаривании нормативного правового акта публикуется в Вестнике Высшего Арбитражного Суда КР и при необходимости в иных изданиях..

Главой АПК КР устанавливается порядок рассмотрения в арбитражном суде дел об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц.

В соответствии АПК КР дела об оспаривании затрагивающих права и законные интересы лиц в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц, рассматриваются арбитражным судом по общим правилам искового производства, предусмотренным АПК КР, с особенностями, установленными в гл.

Производство по делам в соответствии АПК КР возбуждается на основании заявления заинтересованного лица, обратившегося в арбитражный суд с требованием о признании недействительными ненормативных правовых актов или о признании незаконными решений и действий (бездействия) указанных органов и лиц.

В АПК КР предусмотрено, что граждане, организации и иные лица вправе обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании незаконными решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц, если полагают, что оспариваемое решение и действия (бездействие) не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту и нарушают их права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, незаконно возлагают на них какие-либо обязанности, создают иные препятствия для осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности.

В соответствии АПК КР заявления о признании ненормативных правовых актов недействительными, решений и действий (бездействия) незаконными рассматриваются в арбитражном суде, если их рассмотрение в соответствии с законом не отнесено к компетенции других судов. Заявление может быть подано в арбитражный суд в течение трех месяцев со дня, когда гражданину или организации стало известно о нарушении их прав и законных интересов, если иное не установлено национальным законом. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

В ст. АПК КР устанавливаются требования к заявлению о признании ненормативного правового акта недействительным, решений и действий (бездействия) незаконными.

Согласно АПК КР, заявление о признании ненормативного правового акта недействительным, решений и действий (бездействия) незаконными должно соответствовать следующим требованиям, предусмотренным АПК КР.

1. Заявление подается в арбитражный суд в письменной форме и подписывается истцом или его представителем.

2. В заявлении должны быть указаны наименование арбитражного суда, в который подается заявление; наименование заявителя, его место нахождения. Если заявителем является гражданин, то он указывает свое место жительства, дату и место рождения, место работы или дату и место государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя. Кроме того, представляется перечень прилагаемых документов.
3. В заявлении могут быть указаны и иные сведения, в том числе номера телефонов, факсов, адреса электронной почты, если они необходимы для правильного и своевременного рассмотрения дела, могут содержаться ходатайства, в том числе ходатайства об истребовании доказательств от ответчика или других лиц.
4. Заявитель обязан направить другим лицам, участвующим в деле, копии искового заявления и прилагаемых к нему документов, которые у них отсутствуют, заказным письмом с уведомлением о вручении.

В заявлении также должны быть указаны:

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

требование заявителя о признании ненормативного правового акта недействительным, решений и действий (бездействия) незаконными.

В постановления Пленума ВАС КР «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса КР» даны следующие разъяснения.

Во-первых, при принятии к рассмотрению исков налогоплательщиков об обжаловании действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов судам необходимо исходить из того, что ответчиком по такому спору истец вправе указать как конкретное должностное лицо налогового органа, так и сам налоговый орган.

Во-вторых, в данном случае следует учитывать, что истец не всегда имеет возможность предъявить иск к конкретному должностному лицу (в частности, если к моменту предъявления иска соответствующее лицо

уволилось из налогового органа либо истцу не известно, какое должностное лицо обязано совершить истребуемое действие).

В-третьих, в ходе рассмотрения названного выше искового требования, предъявленного к налоговому органу, суд вправе при наличии к тому оснований, руководствуясь ст. АПК КР, привлечь конкретное должностное лицо в качестве второго ответчика.

В соответствии АПК КР к исковому заявлению прилагаются текст оспариваемого акта, а также документы, указанные в ст. АПК КР:

- 1) уведомление о вручении или иные документы, подтверждающие направление другим лицам, участвующим в деле, копий искового заявления и приложенных к нему документов, которые у других лиц, участвующих в деле, отсутствуют;
- 2) документ, подтверждающий уплату государственной пошлины в установленных порядке и размере или право на получение льготы по уплате государственной пошлины, либо ходатайство о предоставлении отсрочки или рассрочки, об уменьшении размера государственной пошлины;
- 3) документы, подтверждающие обстоятельства, на которых истец основывает свои требования;
- 4) копии свидетельства о государственной регистрации в качестве юридического лица или индивидуального предпринимателя;
- 5) доверенность или иные документы, подтверждающие полномочия на подписание искового заявления;
- 6) копии определения арбитражного суда об обеспечении имущественных интересов до предъявления иска;
- 7) документы, подтверждающие соблюдение истцом претензионного или иного досудебного порядка, если он предусмотрен национальным законом или договором;
- 8) проект договора, если заявлено требование о понуждении заключить договор.

Согласно АПК КР по ходатайству заявителя арбитражный суд может приостановить действие оспариваемого акта или решения.

В ст. АПК КР устанавливаются следующие правила судебного разбирательства по делам.

1. Дела рассматриваются судьей единолично в срок, не превышающий двух месяцев со дня поступления соответствующего заявления в арбитражный суд, включая срок на подготовку дела к судебному разбирательству и принятие решения по делу, если иной срок не установлен национальным законом.

2. Арбитражный суд извещает о времени и месте судебного за-

седания заявителя, а также орган или должностное лицо, которое приняло оспариваемый акт, решение или совершило оспариваемые действия (бездействие), и иных заинтересованных лиц. Неявка указанных лиц, извещенных надлежащим образом о времени и месте судебного заседания, не является препятствием для рассмотрения дела, если суд не признал их явку обязательной.

3. Арбитражный суд может признать обязательной явку в судебное заседание представителей государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц, принявших оспариваемый акт, решение или совершивших оспариваемые действия (бездействие), и вызвать их в судебное заседание. Неявка указанных лиц, извещенных надлежащим образом о времени и месте судебного заседания, является основанием для наложения штрафа в порядке и в размерах, которые установлены в АПК КР.

При рассмотрении дел арбитражный суд в судебном заседании осуществляет проверку оспариваемого акта или его отдельных положений, оспариваемых решений и действий (бездействия) и устанавливает их соответствие закону или иному нормативному правовому акту, устанавливает наличие полномочий у органа или лица, которое приняло оспариваемый акт, решение или совершило оспариваемые действия (бездействие), а также устанавливает, нарушают ли оспариваемый акт, решение и действия (бездействие) права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

5. Обязанность доказывания соответствия оспариваемого ненормативного правового акта закону или иному нормативному правовому акту, законности принятия оспариваемого решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), наличия у органа или лица надлежащих полномочий на принятие оспариваемого акта, решения, совершение оспариваемых действий (бездействия), а также обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого акта, решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), возлагается на орган или лицо, которое приняло акт, решение или совершило действия (бездействие).
6. В случае непредставления органом или лицом, которое приняло оспариваемый акт, решение или совершило оспариваемые действия (бездействие), доказательств, необходимых для рассмотрения дела и принятия решения, арбитражный суд может истребовать их по своей инициативе.

Согласно АПК КР решение по делу принимается арбитражным судом по общим правилам, установленным в АПК КР для решений арбитражного суда, принимаемых в рамках искового производства.

Частями 2 и 3 ст. АПК КР предусматривается принятие арбитражным судом следующих решений.

Во-первых, в случае, если арбитражный суд установит, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решения и действия (бездействие) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц соответствуют закону или иному нормативному правовому акту и *не нарушают права и законные интересы заявителя*, суд принимает решение *об отказе в удовлетворении заявленного требования*.

Во-вторых, арбитражный суд, установив, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решения и действия (бездействие) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту и *нарушают права и законные интересы заявителя* в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, принимает решение о признании ненормативного правового акта *недействительным, решений и действий (бездействия) незаконными*.

В соответствии АПК КР в резолютивной части решения по делу об оспаривании ненормативных правовых актов, решений государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц должны содержаться:

- наименование органа или лица, принявшего оспариваемый акт, решение; название, номер и дата принятия оспариваемого акта, решения;
- название закона или иного нормативного правового акта, на соответствие которому проверены оспариваемый акт, решение;
- указание на признание оспариваемого акта недействительным или решения незаконным полностью или частично обязанность устранить допущенные нарушения прав и законных интересов заявителя либо на отказ в удовлетворении требования заявителя полностью или частично.

Согласно АПК КР в резолютивной части решения по делу об оспаривании действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц, об отказе в совершении действий, в принятии решений должны содержаться:

- наименование органа или лица, совершивших оспариваемые действия (бездействие) и отказавших в совершении действий, принятии

решений; сведения о действиях (бездействии), решениях;

- название закона или иного нормативного правового акта, на соответствие которым проверены оспариваемые действия (бездействие), решения.

В АПК КР предусмотрено, что в резолютивной части решения арбитражный суд может указать на необходимость сообщения суду соответствующим органом или лицом об исполнении решения суда.

В соответствии указанной статьи решения арбитражного суда по делам об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц подлежат немедленному исполнению, если иные сроки не установлены в решении суда.

Согласно АПК КР со дня принятия решения арбитражного суда о признании недействительным ненормативного правового акта полностью или частично указанный акт или отдельные его положения не подлежат применению.

В соответствии АПК КР копия решения арбитражного суда направляется в *пятидневный срок* со дня его принятия заявителю, в государственный орган, в орган местного самоуправления, в иные органы, должностным лицам, которые приняли оспариваемый акт, решение или совершили оспариваемые действия (бездействие). Суд может также направить копию решения в вышестоящий в порядке подчиненности орган или вышестоящему в порядке подчиненности лицу, прокурору, другим заинтересованным лицам.

В НК КР установлено, что при подаче в арбитражный суд заявлений о признании нормативного правового акта недействующим, о признании ненормативного правового акта недействительным и о признании решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц незаконными уплачивается государственная пошлина.

В соответствии Конституции КР каждый имеет право на возмещение государством вреда, причиненного незаконными действиями (или бездействием) органов государственной власти или их должностных лиц. Вместе с тем до сих пор в правоприменительной практике отсутствует действенный полновесный механизм реализации положений Конституции КР и комплексного применения норм различных отраслей законодательства. Это отражается в том числе и в судебной практике, на правильности выбора надлежащего судебного производства по рассмотрению соответствующего дела и качества установления размера причиненного вреда.

Отношения, при осуществлении которых был причинен вред физическому либо юридическому лицу публично-правовым образованием как властвующим субъектом в лице его органа или его должностного лица, являются публично-правовыми. Однако по общему правилу обязанность возмещения причиненного вреда осуществляется по основаниям и в порядке, которые урегулированы нормами гражданского законодательства.

Применительно к налоговой сфере развитие содержания указанного конституционного принципа в нормах отраслевого законодательства возможно лишь с учетом особенностей регулируемых налоговых отношений. Следует иметь в виду, что налоговые платежи являются необходимым условием функционирования государства, а в самой обязанности налогоплательщиков (плательщиков сбора) воплощен публичный интерес всех членов общества. Это логично связано с тем, что специфика налогового права состоит в том, что потребовать возмещения вреда, причиненного в сфере налоговых правоотношений, может не только налогоплательщик (плательщик сбора), но и государство в лице соответствующего государственного органа.

Более того, не только отношения, при осуществлении которых был причинен вред государству со стороны налогоплательщика (плательщика сбора) либо налогоплательщику (плательщику сбора) со стороны государства в лице его налоговых органов, являются налоговыми правоотношениями, но и обязанность возмещения причиненного вреда может быть урегулирована нормами налогового законодательства.

В постановлении Конституционного Суда КР качественно уточнено функциональное предназначение пени, установленное в НК КР. Суд определил, что «неуплата налога в срок должна быть компенсирована погашением задолженности по налоговому обязательству, полным возмещением ущерба, понесенного государством в результате несвоевременного внесения налога. Поэтому к сумме собственно не внесенного в срок налога (недоимки) законодатель вправе добавить дополнительный платеж — пеню как компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога. Бесспорный порядок взыскания этих платежей с налогоплательщика — юридического лица вытекает из обязательного и принудительного характера налога в силу закона». Следовательно, взыскание пени прежде всего направлено на полное возмещение (компенсацию) ущерба, понесенного государством в результате несвоевременного внесения налога либо сбора. Причем обязанность возмещения государству причиненного в налоговой сфере вреда налогоплательщи-

ком (плательщиком сбора) предусмотрена исключительно нормами налогового законодательства.

Такой упрощенный способ компенсации вреда государству в значительной степени связан с тем, что налоговые платежи являются важнейшим источником доходов бюджета. За счет этого источника должны обеспечиваться соблюдение и защита прав и свобод граждан, а также осуществление социальной функции государства. Без поступлений в бюджет налоговых платежей практически невозможно финансирование учреждений социальной сферы (здравоохранения, образования, социальной защиты и т.д.), национальных государственных органов, вооруженных сил, предприятий, выполняющих государственный заказ, и т.д., а также выплат заработной платы работникам бюджетной сферы.

Тем не менее необходимо учитывать положение Конституции КР, согласно которой в КР признаются и защищаются равным образом частная, государственная, муниципальная и иные формы собственности. В сфере налоговых отношений государство, физические и юридические лица должны иметь равные возможности по защите своих прав, включая использование упрощенного способа возмещения (компенсации) понесенного вреда. В ином случае не учитывались бы права и экономические интересы всех собственников, и нарушался бы конституционный принцип равноправия, из которого вытекает необходимость предоставления равной защиты всем собственникам.

Необходимость эффективного обеспечения конституционных гарантий прав и свобод физических и юридических лиц и поддержания баланса публичных интересов государства и частных интересов субъектов, участвующих в налоговых правоотношениях, обусловила установление в налоговом законодательстве упрощенного способа возмещения (компенсации) причиненного вреда налогоплательщику (плательщику сбора) со стороны государства в лице его органов и их должностных лиц.

НК КР предусмотрен такой способ возмещения (компенсации) в их взаимосвязи.

Принципиально важное значение имеет норма, в соответствии с которой сумма излишне взысканного налога возвращается с начисленными на нее процентами за счет общих поступлений в бюджет (внебюджетный фонд), в который она была зачислена ранее. Проценты на данную сумму начисляются со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата. Процентная ставка принимается равной действовавшей в эти дни ставке рефинансирования ЦБ КР. Следовательно, по смыслу ст. НК КР сам факт излишне взысканного налога, иными словами, факт незаконно изъятого имущества посредством взыскания

налога обуславливает возникновение налоговых правоотношений по поводу возмещения вреда между *государственным органом*, деятельностью которого был причинен вред, и *налогоплательщиком*.

В конституционно-правовом смысле полное возмещение вреда, по сути носящее компенсационный характер, должно устанавливаться на основе принципа предельно возможной эквивалентности. Поэтому не исключается возмещение вреда на основе норм гражданского законодательства, если физическое или юридическое лицо обратится за защитой своих прав в судебном порядке. Стабильность в сфере налоговых правоотношений между государством и налогоплательщиками (плательщиками сборов) не должна быть меньше, чем в сфере других правоотношений, складывающихся на основе норм отраслевого законодательства. Во всяком случае недопустимо снижение установленного объема и размера возмещаемого вреда в порядке, предусмотренном гражданским законодательством.

Возможность выплаты дополнительных сумм на основе специального (сингулярного) гражданско-правового деликта по судебному решению наряду с недопустимостью уменьшения уже установленного размера компенсационных выплат (процентов, предусмотренных положениями ст. НК КР) повышает гарантии защиты прав и законных интересов лиц, являвшихся налогоплательщиками (плательщиками сбора) и пострадавших от актов, принятых от имени государства.

Иное приводило бы к нарушению не только закрепленного в ст. Конституции КР права на возмещение государством вреда, причиненного незаконными действиями (или бездействием) органов государственной власти или их должностных лиц, но и провозглашенного в ст. Конституции КР принципа равенства всех перед законом и судом. Другой вариант ставил бы в неравные условия налогоплательщиков (плательщиков сбора) по сравнению с участниками иных отраслевых правоотношений в вопросе полного возмещения вреда со стороны публично-правового образования как властвующего субъекта.

Согласно ст. ГК КР, устанавливающей способы возмещения вреда (в том числе причиненного государственными органами, а также их должностными лицами), суд в соответствии с обстоятельствами дела обязывает лицо, ответственное за причинение вреда, возместить вред в натуре или возместить причиненные убытки. Под последними по смыслу ГК КР понимаются расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб), а также неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных усло-

виях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода).

При проведении системного анализа норм действующего кыргызского законодательства (гражданского и налогового по вопросу возмещения государством вреда налогоплательщикам (плательщикам сбора), причиненного незаконными актами органов государственной власти или их должностных лиц, можно сделать вывод, что гражданским законодательством установлены дополнительные гарантии для защиты нарушенных имущественных прав.

В таком плане это не противоречит правовой позиции Конституционного суда КР, сформулированной им в п. 1 мотивировочной части определения закреплено право каждого на возмещение государством вреда, причиненного незаконными действиями соответствующих государственных (в том числе налоговых) органов или их должностных лиц. При этом не конкретизированы порядок, условия и размер возмещения причиненного вреда и не предоставлено заинтересованным лицам право выбора конкретных форм такого возмещения. Эти вопросы урегулированы другими законодательными актами, на основании которых разрешаются соответствующие споры.

Исходя из указанного подхода к отдельным сферам общественной жизни можно сделать вывод, что законодатель в рамках отраслевого либо межотраслевого правового регулирования обязан обеспечивать равенство физических и юридических лиц при реализации закрепленных за ними прав.

Другими словами, в сфере налоговых отношений должно соблюдаться равенство прав налогоплательщиков (плательщиков сборов), в том числе по вопросу установления особенностей возмещения (компенсации) вреда, причиненного со стороны государства в лице его соответствующих органов и должностных лиц.

Тесты по дисциплине «Налоговый контроль»

Вариант 1

1. Объектом налогообложения может являться:

- а) объект, имеющий стоимостную характеристику, с наличием которого у налогоплательщика возникает обязанность по уплате налога;
- б) объект, имеющий стоимостную характеристику, относящийся к имуществу, за исключением имущественных прав;
- в) объект, имеющий стоимостную характеристику и относящийся к имуществу в соответствии с Налоговым кодексом КР, за исключением имущественных прав.

2. При реализации товаров (работ, услуг) по государственным регулируемым ценам (тарифам) для целей налогообложения принимаются:

- а) рыночные цены или тарифы;
- б) указанные цены или тарифы;
- в) рыночные цены, определяемые в соответствии с Налоговым Кодексом.

3. Решение о взыскании налога доводится до сведения налогоплательщика после вынесения решения о взыскании необходимых денежных средств в срок не позднее:

- а) двух недель;
- б) 10 дней;
- в) 5 дней.

4. Изменение срока уплаты налога может осуществляться в форме:

- а) предоставления льготы;
- б) инвестиционного налогового кредита;
- в) ходатайства органов местного самоуправления.

5. Одновременное участие нескольких поручителей по одной обязанности по уплате налога:

- а) не допускается;
- б) допускается только в отношении физического лица;
- в) допускается.

6. Налоговая декларация считается поданной в день подачи заявления о ее дополнении и изменении, если:

- а) налогоплательщик произвел доплаты на основе заявления;
- б) заявление подано до истечения срока подачи налоговой декларации;
- в) заявление подано до истечения срока подачи налоговой декларации и осуществлена доплата по заявлению.

7. Налоговая проверка может проводиться:

- а) за три календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки;
- б) за три календарных года деятельности, за исключением случаев проверки в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика;
- в) за три календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки, за исключением случаев повторной выездной проверки

8. Выездная налоговая проверка проводится на основе:

- а) уведомления налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента);
- б) решения руководителя (его заместителя) налогового органа;
- в) результатов камеральной проверки с уведомлением налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента).

9. Выемка документов и предметов осуществляется на основе:

- а) постановления должностного лица налогового органа, проводящего выездную налоговую проверку;
- б) мотивированного постановления должностного лица налогового органа, проводящего выездную налоговую проверку;
- в) мотивированного постановления должностного лица, утвержденного руководителем (его заместителем) соответствующего налогового органа.

10. К налоговой тайне относятся сведения:

- а) разглашенные с разрешения налогоплательщика;
- б) о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;
- в) об уставном капитале (фонде) организации.

11. Различают следующие формы вины при совершении налогового правонарушения:

- а) совершено умышленно;
- б) совершено по необходимости;
- в) совершено неосознанно.

12. Переводчики, специалисты и эксперты получают за выполненную ими работу по поручению налогового органа:

- а) заработную плату, сохраняемую по основному месту работы;
- б) суточные, плату за проезд и наем жилого помещения;
- в) вознаграждение.

13. Камеральная налоговая проверка является:

- а) формой налогового контроля по проверке правильности и достоверности сведений, указанных в налоговой декларации;
- б) основным средством целенаправленного отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок;
- в) оба варианта верны.

14. Цель внедрения систем автоматизированной камеральной проверки:

- а) контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательства КР о налогах и сборах;
- б) отбор налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок, оценки потенциальных сумм доначисления;
- в) оба варианта верны.

15. Камеральная налоговая проверка – это:

- а) проверка, проводящаяся по месту нахождения налогоплательщика на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у самого налогоплательщика;
- б) проверка, проводящаяся по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа;
- в) проверка, проводящаяся по месту жительства налогового инспектора на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового инспектора.

16. Срок проведения камеральной налоговой проверки ограничен:

- а) 3 месяцами со дня представления декларации налогоплательщиком;
- б) 2 месяцами со дня представления декларации налогоплательщиком;
- в) 5 днями со дня представления декларации налогоплательщиком.

17. Срок на начисление в карточках лицевых счетов во время камеральной налоговой проверки сумм налогов «по данным налогоплательщикам» (исключая НДС и налог на землю) ограничен:

- а) 10 дней по квартальной отчетности и 5 дней по годовой;
- б) 5 дней по квартальной отчетности и 10 дней по годовой;
- в) 15 дней по квартальной отчетности и 1 месяц по годовой.

18. Инвентаризация имущества проводится в случаях, когда:

- А) материалы проверки дают основание предполагать наличие имущества, не отраженного в бухгалтерском учете, или же отсутствие имущества при наличии сведений в учете;
- Б) для разъяснения возникающих в процессе проверки вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике;
- В) у проверяющих достаточно оснований полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены.

19. К инвентаризируемому имуществу относятся:

- А) основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производ-

ственные запасы;

Б) готовая продукция, товары, запасы, денежные средства, кредиторская задолженность;

В) оба варианта верны.

20. Для проведения инвентаризации привлечение экспертов, переводчиков и других специалистов:

А) правомерно налоговыми органами;

Б) не правомерно налоговыми органами;

В) правомерно налогоплательщиками

Вариант 2

1. Налогооблагаемой признается деятельность:

а) результаты которой могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации;

б) результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы в процессе ее осуществления;

в) результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физии

2. Не признаются дивидендами выплаты:

а) участникам от организации при распределении прибыли, оставшейся после налогообложения, по принадлежащей участнику доле;

б) получаемые в виде процентов по привилегированным акциям;

в) получаемые акционерами организации в виде передачи акций этой организации в собственность физических лиц

3. Обязанность по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов ликвидируемой организации исполняется:

а) учредителями организации;

б) ликвидационной комиссией;

в) исполнительным органом организации

4. Требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику:

а) не позднее одного месяца после наступления срока уплаты налога;

б) не позднее двух месяцев после наступления срока уплаты налога

в) не позднее трех месяцев после наступления срока уплаты налога.

5. Арест на все имущество налогоплательщика-организации:

а) не может быть наложен;

б) может быть наложен;

в) может быть наложен по согласованию руководителя организации с руководителем налогового или таможенного органа.

6. Участниками налогового контроля являются:

- а) налоговые органы;
- б) налоговые органы и органы государственных внебюджетных фондов;
- в) налоговые органы, органы государственных внебюджетных фондов и таможенные органы.

7. Выездные налоговые проверки могут проводиться в отношении:

- а) всех налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов;
- б) организаций и индивидуальных предпринимателей;
- в) всех налогоплательщиков налогов и сборов, за исключением налоговых агентов

8. Выездная налоговая проверка не может продолжаться:

- а) более трех месяцев;
- б) более двух месяцев, если иное не установлено Налоговым кодексом КР;
- в) более срока, указанного в решении руководителя налогового органа

9. Экспертиза назначается:

- а) постановлением руководителя (его заместителя) налогового органа, осуществляющего выездную или камеральную налоговую проверку;
- б) постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную или камеральную налоговую проверку;
- в) постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку.

10. Акт выездной налоговой проверки должен быть подготовлен:

- а) не позднее двух месяцев после начала проверки;
- б) не позднее двух месяцев со дня окончания проверки;
- в) не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной проверке

11. Обстоятельствами, исключаящими вину в совершении налогового правонарушения, признаются:

- а) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, которое вследствие болезненного состояния не могло представить в срок декларации;
- б) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств;
- в) выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, напечатанных в средствах массовой информации.

12. Для экспертов, специалистов и переводчиков, привлекаемых налоговыми органами для участия в налоговой проверке, предусматривается состав налоговых правонарушений:

- а) отказ от участия в проведении налоговой проверки;
- б) дача заведомо ложного заключения или перевода;

в) отказ от участия в проведении налоговой проверки, дача

13. Цель камеральной налоговой проверки является:

- а) перераспределения ВВП между населением;
- б) инвентаризация наличия денежных средств у налогоплательщика;
- в) контроль соблюдения налогоплательщиками законодательных и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах.

14. Последствия нарушения налоговым органом срока камеральной налоговой проверки:

- а) не установлены;
- б) установлены Налоговым кодексом КР;
- в) установлены Таможенным кодексом КР.

15. Налоговым правонарушением признается:

- а) отказ налогоплательщика от предоставления запрашиваемых при проведении камеральной налоговой проверки документов;
- б) непредоставление налогоплательщиком запрашиваемых при проведении камеральной налоговой проверки документов в пятидневный срок;
- в) оба варианта верны.

16. В случае направления налогоплательщику требования о представлении документов заказным письмом, налоговые органы считают его полученным по истечении:

- а) 5 дней после отправки;
- б) 6 дней после отправки;
- в) 7 дней после отправки.

17. Результатом камеральной налоговой проверки при обнаружении налогового правонарушения является:

- а) Акт камеральной налоговой проверки;
- б) Справка камеральной налоговой проверки;
- в) Протокол камеральной налоговой проверки.

18. Результатом камеральной налоговой проверки в случае, если ошибки не обнаружены является:

- а) Акт камеральной налоговой проверки;
- б) Справка камеральной налоговой проверки;
- в) Инспектор подписывает декларацию и указывает дату проверки на ее титульном листе.

19. Акт выездной проверки составляется:

- А) не позднее двух месяцев после составления справки;
- Б) сразу же после проведения выездной налоговой проверки;
- В) не раньше двух месяцев после составления справки.

20. Акт налоговой выездной проверки подлежит регистрации в налоговом органе в специальном журнале, страницы которого должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью:

- А) до вручения плательщику;
- Б) после вручения плательщику;
- В) во время вручения плательщику.

Вариант 3

1. Не признается реализацией товаров, работ, услуг:

- а) их передача на безвозмездной основе;
- б) изъятие имущества путем конфискации;
- в) передача основных средств при реорганизации предприятия.

2. Обязанность по уплате налога или сбора прекращается:

- а) с подачи заявления о ликвидации организации;
- б) с уплатой налога и сбора;
- в) со смертью учредителя организации.
- г) юридической квалификации внешнеторговых бартерных сделок.

3. Налоговое уведомление считается полученным:

- а) по истечении 10 дней с даты отправления заказного письма;
- б) по истечении 6 дней с даты отправления заказного письма;
- в) со дня его получения под расписку.

4. Исполнение обязанности по уплате налогов может обеспечиваться:

- а) пеней;
- б) штрафом;
- в) конфискацией имущества налогоплательщика

5. Налоговый орган проставить отметку на копии налоговой декларации:

- а) обязан;
- б) обязан по просьбе налогоплательщика;
- в) обязан в случае ее отправления налогоплательщиком по почте.

6. Заявление о постановке на учет организации по месту нахождения обособленного подразделения подается в налоговый орган:

- а) по месту нахождения;
- б) по месту нахождения принадлежащего имущества;
- в) по месту нахождения структурного подразделения.

7. Камеральная налоговая проверка проводится со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов

- а) срок не позднее двух месяцев;
- б) течение трех месяцев;

в) течение трех месяцев, за исключением случаев необходимости ее продления по решению руководителя налогового органа.

8. Доступ на территорию или в помещение налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента должностных лиц налогового органа, проводящих налоговую проверку, осуществляется на основе:

- а) предъявления должностными лицами удостоверения;
- б) предъявления должностными лицами решения руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной проверки;
- в) предъявления должностными лицами удостоверения и решения руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной проверки.

9. Под предложением добровольно уплатить штрафные санкции налогоплательщиком понимается:

- а) вручение ему акта выездной налоговой проверки;
- б) направление ему решения по акту выездной налоговой проверки;
- в) направление ему требования налогового органа об их уплате.

10. Физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности:

- а) с шестнадцатилетнего возраста;
- б) с восемнадцатилетнего возраста;
- в) с момента получения дохода.

11. Обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, признаются совершение правонарушений:

- а) вследствие стихийных бедствий;
- б) под влиянием угрозы;
- в) под влиянием личных отношений.

12. На стадии принятия деклараций налоговыми органами от налогоплательщиков документы подвергаются:

- А) визуальному контролю на наличие реквизитов;
- Б) полному контролю правильности исчисления налоговой базы;
- В) обработке в интересах санитарии.

13. В случае представления деклараций налогоплательщиками в налоговый орган по почте, и отсутствия в них какого-либо из реквизитов, отдел работы с налогоплательщиками должен письменно уведомить плательщика о необходимости представления им документа по установленной форме:

- А) в трехдневный срок с даты регистрации;
- Б) в пятидневный срок с даты регистрации;
- В) в течении 2 месяцев с даты регистрации.

14. Документация, декларации, принятые от налогоплательщиков подлежит регистрации должностными лицами отдела работы с налогоплательщиками с использованием программного обеспечения:

- А) не позднее следующего рабочего дня с даты принятия документации;

- Б) в пятидневный срок с даты регистрации;
- В) в пятидневный срок с даты принятия документации.

15. После регистрации документы, принятые от налогоплательщиков, формируются в пачки по виду отчетности с сопроводительными ярлыками установленной формы и передаются в отдел ввода и обработки данных:

- А) в тот же день после регистрации;
- Б) в пятидневный срок с даты регистрации;
- В) в трехдневный срок с даты регистрации.

16. Работники отдела камеральных проверок осуществляют сверку списка состоящих на учете плательщиков, обязанных ее представлять в соответствующий срок, с данными об их фактическом представлении с использованием автоматизированной системы:

- А) на следующий рабочий день после установленного срока представления документации;
- Б) по истечении шести дней после установленного срока представления документации;
- В) по истечении трех дней после установленного срока представления документации.

17. Объектами выездной налоговой проверки обычно являются:

- А) устав и учредительные документы организаций, декларации, документы бухгалтерской отчетности, договоры, банковские и кассовые документы, накладные, акты выполненных работ, счета-фактуры, учетные регистры, главная книга, журналы-ордера, ведомости и другие;
- Б) устав и учредительные документы организаций, декларации, тело человека, животные, автомобиль, главная книга, журналы-ордера, журналы и периодические издания и другие;
- В) учетные регистры, журналы-ордера, ведомости, транспортные средства, территория налогоплательщика и его личное жилище, гараж, дача, квартира, счета-фактуры и другие.

18. Проверка документов при выездной налоговой проверки может проводиться выборочным способом и (или):

- А) поголовным способом;
- Б) сплошным способом;
- В) тотальным способом.

19. Выборочный способ проверки документов означает, что:

- А) проверяется часть документов, доступная налоговым органам на данный момент времени;
- Б) проверяется часть учетных документов, отобранная как с учетом значимости хозяйственных операций для формирования налоговой базы, так и посредством применения методов случайной выборки;
- В) проверяется вся документация налогоплательщика.

20. При приезде на объект во время выездной налоговой проверки, проверяющие:

- А) имеют право беспрепятственно войти в проверяемую организацию;
- Б) обязаны предъявить руководителю проверяемой организации служебные удостоверения;
- В) обязаны предъявить руководителю проверяемой организации служебные удостоверения и решение о проведении выездной проверки.

Вариант 4

1. Рыночной ценой товара (работ, услуг) признается цена:

- а) сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных товаров в сопоставимых экономических условиях;
- б) сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных товаров на ближайшей территории КР;
- в) сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных товаров, если покупатель и продавец не являются взаимозависимыми.

2. Обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента:

- а) списания банком денежных средств с расчетного счета налогоплательщика;
- б) предъявления в банк поручения на уплату налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика;
- в) предъявления в банк поручения на уплату налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика в сроки, установленные для уплаты налога

3. Если организация создана в период с 1 декабря по 31 декабря, первым налоговым периодом для нее является период:

- а) со дня создания до конца календарного года;
- б) с 1 января следующего за годом создания календарного года;
- в) со дня создания до конца календарного года, следующего за годом создания.

4. Совершение каких-либо сделок в отношении заложенного имущества:

- а) не может осуществляться;
- б) может осуществляться только по согласованию с залогодержателем;
- в) может осуществляться только по условиям договора залога имущества.

5. Налоговая декларация может быть представлена в налоговый орган:

- а) по почте;
- б) лично налогоплательщиком;
- в) по почте или лично налогоплательщиком

6. Органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, обязаны сообщить информацию в налоговые органы в течение:

- а) 30 дней со дня соответствующей регистрации;
- б) 15 дней со дня соответствующей регистрации;
- в) 10 дней со дня соответствующей регистрации.

7. Камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами:

- а) на основе решения руководителя налогового органа;
- б) без специального решения руководителя налогового органа;
- в) на основе уведомления налогоплательщика.

8. Осмотр документов и предметов вне рамок выездной налоговой проверки:

- а) не допускается;
- б) допускается при согласии владельца предметов на проведение их осмотра;
- в) допускается без ограничений

9. Убытки, причиненные налогоплательщику правомерными действиями должностных лиц налоговых органов:

- а) возмещению не подлежат, за исключением случаев, предусмотренных Налоговым кодексом КР;
- б) возмещаются в полном объеме, включая упущенную выгоду;
- в) возмещению не подлежат, за исключением случаев, предусмотренных национальными законами.

10. За совершение одного и того же налогового правонарушения налогоплательщик:

- а) может быть привлечен повторно к ответственности;
- б) не может быть привлечен повторно к ответственности;
- в) может быть привлечен повторно к ответственности в некоторых случаях, установленных налоговой инспекцией.

11. Банк может отказать налоговому органу в представлении сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика-клиента, если:

- а) предоставленная информация является коммерческой тайной;
- б) предоставление информации противоречит законодательству КР о банках и банковской деятельности;
- в) запрос налогового органа не является мотивированным.

12. Данные крупнейших и основных плательщиков вводятся в АИС «Налог» в первоочередном порядке в полном объеме:

- А) в течение трех рабочих дней, следующих за днем их получения;
- Б) в течение пяти рабочих дней, следующих за днем их получения;
- В). в течение семи рабочих дней, следующих за днем их получения.

13. Камеральная налоговая проверка проводится в течении:

- А) двух месяцев;
- Б) трех месяцев;
- В) пяти месяцев.

14. Если по результатам камеральной проверки выявлены обстоятельства, свидетельствующие о совершении налогового правонарушения, должностным лицом составляется:

- А) докладная записка на имя руководителя налогового органа с предложениями по привлечению к налоговой ответственности, отказу в привлечении к ответственности, о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля;
- Б) акт камеральной поверки;
- В) справка камеральной проверки.

15. Докладная записка и материалы проверки передаются в юридический отдел для подготовки проекта решения:

- А) не позднее трехнедельного срока до окончания срока проведения камеральной проверки;
- Б) не позднее двухнедельного срока до окончания срока проведения камеральной проверки;
- В) не позднее двухдневного срока до окончания срока проведения камеральной проверки.

16. Требование об уплате сумм налога, пеней, санкций после камеральной налоговой проверки направляется налогоплательщику в течение:

- А) десятидневный срок после принятия решения об уплате сумм налога, пеней, санкций;
- Б) трехдневный срок после принятия решения об уплате сумм налога, пеней, санкций;
- В) пятидневный срок после принятия решения об уплате сумм налога, пеней, санкций.

17. В случае воспрепятствования доступу проверяющих во время выездной налоговой проверки на территорию или в помещение плательщика составляется:

- А) справка;
- Б) акт;
- В) протокол.

18. Во время осмотр территории плательщика налоговыми органами при выездной налоговой проверки составляется:

- А) справка;
- Б) акт;
- В) протокол.

19. В случае отказа налогоплательщика производству проверяющими во время налоговой выездной проверки осмотра (обследования) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода составляется:

- А) справка;
- Б) акт;
- В) протокол.

20. По окончании выездной проверки проверяющий составляет:

- А) справку о проведенной проверке, в которой фиксируется предмет проверки и сроки ее проведения;
- Б) акт проверки, подписываемый проверяющими и руководителем проверяемой организации, либо индивидуальным предпринимателем, либо их представителями;
- В) оба варианта верны.

Вариант 5

1. Что из ниже перечисленного не относится в состав налоговых правонарушений?

- А) сокрытие прибыли, доходов, объектов налогообложения;
- Б) неверное применение режима налоговых льгот;
- В) приостановление рычагов на счетах в банке.

2. Два основных способа борьбы с налоговыми правонарушениями

- А) ликвидация, арест;
- Б) ответственность, штрафы;
- В) предупреждение, наказание.

3. Налоговый контроль – это...

- А) исчерпывающий комплекс мероприятий, проводимых 1 раз в год;
- Б) элемент финансового контроля и налогового механизма;
- В) сумма предъявленных налоговой службой к налогоплательщику обязательных платежей.

4. Вся совокупность финансово – хозяйственных операций, это...

- А) объекты налогового контроля;
- Б) субъекты налогового контроля;
- В) объекты и субъекты налогового контроля.

5. Какая из ответственностей возникает у налогоплательщика перед государством?

- А) уголовная ответственность;
- Б) административная ответственность;
- В) финансовая ответственность.

6. Выполнения налоговых обязательств – это...

- А) важнейшая сфера обращения и система ценообразования;
- Б) важнейшая реализация товаров, работ и услуг;
- В) важнейший поток денежных потоков.

7. Сколько видов причин уклонения от налогов описано налоговой теорией и практикой?

- А) 3
- Б) 4
- В) 5

8. Какая из перечисленных государственных организаций разрабатывает методические указания по осуществлению налоговых проверок?

- А) налоговая организация
- Б) министерство финансов
- В) финансовая полиция

9. Какие причины побуждают налогоплательщика уйти от налогов в тех случаях, когда в государстве устойчивы тенденции увеличения расходов?

- А) политические
- Б) экономические
- В) моральные

10. Цель налогового контроля – это...

- А) сокрытие прибыли, дохода налогоплательщика;
- Б) элемент финансового контроля и налогового механизма;
- В) препятствование уходу от налога.

11. Налоговой теорией и практикой описаны следующие причины уклонения от налогов, какие?

- А) моральные, политические, экономические;
- Б) моральные, политические, экономические, технические;
- В) политические, экономические, технические.

12. Виды ответственности делятся на:

- А) гражданско-правовая, финансовая, уголовная, административная ответственности;
- Б) гражданско-правовая, финансовая, уголовная ответственности;
- В) финансовая, уголовная ответственности.

13. Каким видом кодекса регламентируется уголовная ответственность?

- А) гражданским кодексом;
- Б) налоговым кодексом;
- В) уголовным кодексом.

14. Что является объектом налогового контроля?

- А) доходы в бюджет;
- Б) вся совокупность финансовых, хозяйственных операций;

В) проверка.

15. В теории и практике налогового контроля выделяется:

- А) 5 основных сфер контрольных проверок;
- Б) 6 основных сфер контрольных проверок;
- В) 7 основных сфер контрольных проверок.

16. В какой статье предусмотрено начисление процентов за просроченные налоги?

- А) ст. 72
- Б) ст. 98
- В) ст. 63

17. Как начисляются проценты?

- А) по усмотрению налоговых органов;
- Б) по учетной ставке НБ КР;
- В) 50 % от основного долга.

18. Методика проведения проверок

- А) ревизии;
- Б) источники выявления налога;
- В) перерасчет.

19. Что предусмотрено в ст. 346?

- А) уклон от налогообложения;
- Б) штраф за аренду;
- В) воспрепятствование расследованию.

20. Какие последствия наказания несет нарушение статьи 348?

- А) предупредительное письмо, а вследствие непослушания штраф 10 расчетных показателей;
- Б) штраф от 10 до 20 расчетных показателей, если действие совершено в течение года, повторно штраф от 20 до 50 расчетных показателей;
- В) 50 расчетных показателей.

