***Доклад по теме «Правоприменительная практика по соблюдению обязательных требований при проведении камеральных налоговых проверок. Права и обязанности налогоплательщиков»***

Содержание:

1. Риск-ориентированный подход в организации контрольно-надзорной деятельности при проведении камеральных налоговых проверок
2. Порядок и сроки проведения камеральных налоговых проверок
   1. *Представление налогоплательщиком пояснений и документов*

*в ходе камеральной проверки*

1. Права и обязанности налогоплательщиков
2. Типичные нарушения, выявляемые в ходе камеральных налоговых проверок
3. Приостановление операций по счетам в банках
4. **Риск-ориентированный подход в организации**

**контрольно-надзорной деятельности при проведении**

**камеральных налоговых проверок**

Публичные обсуждения по теме «Правоприменительная практика по соблюдению обязательных требований при проведении камеральных налоговых проверок. Права и обязанности налогоплательщиков» проводятся в рамках реализации приоритетной программы стратегического развития Российской Федерации «Реформа контрольно-надзорной деятельности», в соответствии с которой сформированы и утверждены целевые задачи до 2025 года.

Применяемый риск-ориентированный подход в контрольно-надзорной деятельности предполагает снижение количества проверок в зонах, где риск нарушений незначительный. Таким образом, данный подход должен снизить административную нагрузку на добросовестных налогоплательщиков, также это позволяет вовремя принимать необходимые меры там, где это необходимо и в значительной мере экономить ресурсы.

В последние годы политика налоговых органов изменилась: сегодня основной акцент делается на побуждении налогоплательщиков к созданию прозрачной налоговой среды и добровольному уточнению налоговых обязательств. Соответственно, выездные налоговые проверки не являются в настоящее время основным действенным способом воздействия на налогоплательщика. Основной упор налоговые органы делают на камеральные проверки налоговой отчетности в комплексе с новыми технологиями, с внедрением которых также возрастает эффективность камеральных проверок. Напомним, что согласно пункту 1 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) камеральная налоговая проверка проводится на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. Сегодня в распоряжении налоговых органов имеется различная информация и из самых разных источников. Более того, если раньше у налоговых органов тоже было немало разнообразной информации, но она была разрозненной, то сегодня идет планомерная работа по созданию единой системы администрирования налоговых, таможенных и страховых взносов. Работа ведется в нескольких направлениях: это наладка межведомственного обмена информацией при проведении контрольных мероприятий, создание единой информационной системы контроля в части смежных процессов налогового и таможенного администрирования, выстраивание системы прослеживаемости товаров в рамках Евразийского экономического союза. Эффективность внедрения новых технологий администрирования таких как автоматизированные системы контроля налога на добавленную стоимость (далее – АСК НДС), маркировка отдельных видов товаров, on-line контроль, где передается информация о расчетах в адрес налоговых органов в электронном виде, уже подтвердилась ростом налоговых поступлений. Так, внедрение АСК НДС, которая сопоставляет информацию из выставленных и полученных счетов-фактур, несмотря на экономический спад, позволило существенно повысить собираемость налогов.

Постепенно все налогоплательщики неизбежно перейдут на электронный документооборот с налоговыми органами, что позволит упростить и повысить эффективность камеральных проверок, которые являются одним из важнейших звеньев цепи налогового администрирования.

Сегодня одним из приоритетных направлений деятельности ФНС России, в котором наиболее широко используется риск-ориентированный подход, является камеральный контроль в отношении налога на добавленную стоимость.

В 2013 году ФНС России внедрен программный комплекс автоматизированная система контроля налога на добавленную стоимость, который определяет (присваивает) уровень налогового риска плательщикам, представившим налоговые декларации по налогу на добавленную стоимость с суммами налога, заявленными к возмещению.

Согласно данному программному комплексу все налогоплательщики разделены на 3 группы налогового риска: высокий, средний, низкий.

Под налогоплательщиком с низким налоговым риском понимается налогоплательщик, который ведет реальную финансово-хозяйственную деятельность, своевременно и в полном объеме исполняет свои налоговые обязательства перед бюджетом. Налогоплательщик данной категории обладает соответствующими ресурсами.

Под налогоплательщиком с высоким налоговым риском понимается налогоплательщик, обладающий признаками организации, используемой в схемных операциях, в том числе, третьими лицами. Налогоплательщик данной категории не обладает достаточными ресурсами для ведения соответствующей деятельности, не исполняет свои налоговые обязательства (исполняет в минимальном размере).

Налогоплательщики, которые не включены в группы с высоким или низким налоговым риском относятся к среднему налоговому риску.

С 2015 года функционирует программный комплекс АСК НДС-2, который позволяет налоговым органам устанавливать продавцов по цепочке, выявлять разрывы между данными покупателя и продавца, «сомнительных» контрагентов, содержащихся в книгах покупок.

Программный комплекс АСК НДС-2 также определяет рисковых налогоплательщиков, деятельность которых наиболее сопряжена с использованием схем агрессивного налогового планирования.

В настоящее время приоритетным направлением работы налоговой службы является стремление побудить налогоплательщика отказаться от незаконных схем ведения бизнеса и нацелить налогоплательщиков на добросовестное исполнение своих налоговых обязательств, то есть сделать бизнес-среду «чистой». Налогоплательщик обязан соблюдать налоговое законодательство и быть готов самостоятельно исправлять свои ошибки. Цель налогового органа и заинтересованность налогоплательщика заключается в том, чтобы не ждать три года и не наращивать по нарушениям сумму налога, пени и штрафных санкций, а по итогам каждого квартала оперативно реагировать, показывать налогоплательщику его нарушения для самостоятельного оперативного пересмотра и уточнения налоговых обязательств. Уточнение налоговых обязательств налогоплательщиком приветствуется на разных стадиях налогового контроля, будь то работа в рамках «круглого стола», будь то камеральная или выездная налоговая проверка.

Так, по результатам такой работы за 1 полугодие 2018 года, по сравнению с аналогичным периодом 2017 года, наблюдается увеличение в 1,4 раза по количеству представленных уточненных налоговых деклараций и в 1,9 раза по уточненной сумме налога к доплате (сумма увеличенных налоговых обязательств в 1 полугодии 2018 года составила – 289,3 млн. руб.), из которой практически 90% поступило в бюджетную систему Российской Федерации.

В рамках риск-ориентированного подхода для добросовестных налогоплательщиков, отнесенных к низкому налоговому риску:

- сокращен срок проведения камеральной проверки с 3 до 2 месяцев по декларациям, в которых заявлено право на возмещение налога на добавленную стоимость. Порядок действует с 1 июля 2017 года;

- ограничен объем истребуемых документов по налоговым декларациям по налогу на добавленную стоимость, в которых отражены операции, не подлежащие (освобождаемые от налогообложения) налогообложению налогом на добавленную стоимость в соответствии со статьей 149 Налогового кодекса;

- для налогоплательщиков, осуществляющих экспортные операции, предоставлена возможность предоставления реестра документов в электронном виде, что сокращает время и затраты на предоставление документов на бумажном носителе.

1. **Порядок и сроки проведения камеральных налоговых проверок**

Налоговое законодательство предусматривает два вида налоговых проверок: камеральные и выездные. Целью этих проверок является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов, плательщиком страховых взносов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

В настоящее время повышенное внимание уделяется камеральным проверкам налоговой отчетности. Прошли те времена, когда камеральные проверки проводились выборочно: сегодня камеральным проверкам подвергаются все без исключения декларации и расчеты.

Налоговый кодекс регулирует порядок проведения камеральной проверки; основные нормы установлены статьей 88 Налогового кодекса:

|  |  |
| --- | --- |
| **Показатель** | **Содержание** |
| Место проведения проверки | Проверка проводится по месту нахождения налогового органа |
| Предмет проверки | Налоговые декларации (расчеты) и документы, представленные налогоплательщиком |
| Основание для проведения проверки | Камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа |
| Срок проведения проверки | В течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) |
| Оформление результатов проверки | Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений налогоплательщика налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, то составляется акт проверки в порядке, предусмотренном статьей 100 Налогового кодекса. Если нарушений нет, то акт не составляется |
| Истребование пояснений и документов в ходе проверки | Если в ходе 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 сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок |
| Особенности проведения проверки | Установлены особенности проведения камеральной проверки при представлении уточненной налоговой декларации. Установлен отдельный порядок истребования документов при камеральной проверке декларации, в которой заявлен убыток, декларации по НДС, при заявлении налоговых льгот, при возмещении НДС, представлении расчета по страховым взносам и в других случаях, указанных в статье 88 Налогового кодекса (в перечисленных случаях документы истребуются без ограничения) |

Необходимо отметить, что для многих налогоплательщиков камеральная проверка является совершенно незаметным мероприятием налогового контроля. Так происходит, когда не выявляется никаких ошибок, противоречий и нестыковок в налоговой отчетности и документах, имеющихся у налогового органа. И если никаких нарушений налогового законодательства не установлено, то и никаких актов по итогам камеральной проверки не составляется и о ее окончании налогоплательщик (налоговый агент) не извещается.

Выделяют следующие этапы проведения камеральной проверки:

1) проверка полноты представления налогоплательщиком документов налоговой отчетности, предусмотренных законодательством о налогах и сборах;

2) визуальная проверка правильности оформления документов налоговой отчетности (полноты заполнения всех реквизитов, четкость их заполнения и т.д.);

3) арифметический контроль данных налоговой отчетности;

4) проверка своевременности представления налоговой отчетности;

5) проверка обоснованности применения налоговых ставок, льгот;

6) проверка правильности исчисления налоговой базы.

Сведения, содержащиеся в представленных документах, проверяются и анализируются должностными лицами налоговых органов путем их сопоставления с данными бухгалтерских отчетов, балансов проверяемого налогоплательщика и приложений к ним, показывающими движение денежных и заемных средств, дебиторской и кредиторской задолженности, с другими показателями, характеризующими результаты хозяйственных операций, проведение которых предполагает возникновение объектов налогообложения и, следовательно, обязанности по уплате того или иного налога.

При проведении камеральной проверки согласно Налоговому кодексу может быть произведен весь комплекс мероприятий налогового контроля:

1) истребование пояснений в случае обнаружения ошибок или нестыковок в представленной декларации (статья 88 Налогового кодекса)

2) направление налоговым органом запросов в банк о наличии счетов, депозитов в банке, о движении и об остатках денежных средств на указанных счетах (статья 76 Налогового кодекса);

3) допрос свидетеля [(статья 90 Налогового кодекса)](consultantplus://offline/ref=A3DFE0B866011CE82705471AE357C58AD8A216DD93F479E77A2AE5B178ED5A3BA0833C7577EC15A2p102J);

4) осмотр территорий, помещений лица, в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов в ходе проведения камеральной налоговой проверки на основе декларации по НДС в случаях, предусмотренных [пунктом 8](consultantplus://offline/ref=A3DFE0B866011CE82705471AE357C58AD8A216DD93F479E77A2AE5B178ED5A3BA0833C7271pE0AJ) и [8.1 статьи 88](consultantplus://offline/ref=A3DFE0B866011CE82705471AE357C58AD8A216DD93F479E77A2AE5B178ED5A3BA0833C767EE4p108J) Налогового кодекса, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки ([статья 92](consultantplus://offline/ref=A3DFE0B866011CE82705471AE357C58AD8A216DD93F479E77A2AE5B178ED5A3BA0833C767FEBp105J) Налогового кодекса). Осмотр документов и предметов в случаях, не предусмотренных [статьей 92](consultantplus://offline/ref=A3DFE0B866011CE82705471AE357C58AD8A216DD93F479E77A2AE5B178ED5A3BA0833C767FEBp105J) Налогового кодекса, в том числе в рамках камеральной налоговой проверки, допускается, если документы и предметы были получены должностным лицом налогового органа в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля или при согласии владельца этих предметов на проведение их осмотра;

5) истребование документов у проверяемого лица [(статья 93 Налогового кодекса)](consultantplus://offline/ref=A3DFE0B866011CE82705471AE357C58AD8A216DD93F479E77A2AE5B178ED5A3BA0833C7375pE0AJ);

6) истребование документов у иных (по отношению к проверяемому налогоплательщику) лиц [(статья 93.1 Налогового кодекса)](consultantplus://offline/ref=A3DFE0B866011CE82705471AE357C58AD8A216DD93F479E77A2AE5B178ED5A3BA0833C7077EAp10BJ);

7) экспертиза [(статья 95 Налогового кодекса)](consultantplus://offline/ref=A3DFE0B866011CE82705471AE357C58AD8A216DD93F479E77A2AE5B178ED5A3BA0833C7577EC15AEp107J);

8) привлечение специалиста [(статья 96 Налогового кодекса)](consultantplus://offline/ref=A3DFE0B866011CE82705471AE357C58AD8A216DD93F479E77A2AE5B178ED5A3BA0833C7577ED1CA6p107J);

9) привлечение переводчика [(статья 97 Налогового кодекса)](consultantplus://offline/ref=A3DFE0B866011CE82705471AE357C58AD8A216DD93F479E77A2AE5B178ED5A3BA0833C7577ED1CA6p10BJ).

* 1. *Представление налогоплательщиком пояснений и документов*

*в ходе камеральной проверки*

Если в ходе камеральной проверки выявлены какие-либо ошибки, несоответствия, нестыковки данных, имеющихся в наличии у налоговых органов, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести надлежащие исправления в установленный срок.

С 1 января 2014 года пункт 3 статьи 88 Налогового кодекса дополнен двумя абзацами, согласно которым налоговые органы имеют право в рамках камеральной проверки требовать у налогоплательщика пояснения еще в двух случаях:

- при проверке уточненной налоговой декларации (расчета), в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом);

- при проверке налоговой декларации (расчета), в которой заявлена сумма полученного в соответствующем отчетном (налоговом) периоде убытка.

Пояснения составляются в произвольной форме. А при камеральной проверке декларации по НДС – в электронной форме по утвержденному ФНС России [формату](consultantplus://offline/ref=779A89B03D8E4B3FE27F1DFB392EB4B9F71D60E997CE6A6C9C4BA13CC02B21076A32A911190C8B63j5m7L) ([пункт 3 статьи 88](consultantplus://offline/ref=779A89B03D8E4B3FE27F1DFB392EB4B9F71463E79CCB6A6C9C4BA13CC02B21076A32A9131E0Fj8mEL) Налогового кодекса, [письмо](consultantplus://offline/ref=779A89B03D8E4B3FE27F00EF2B468EBFAB1161E791C9643DCB49F069CE2E29572222E754140D8B6255BCj6m3L) ФНС России от 11.01.2018 № АС-4-15/192@).

Содержание пояснений зависит от того, есть ли в декларации ошибки и насколько они существенны (каков их характер). Поэтому, получив из налогового органа требование о представлении пояснений, налогоплательщику следует проверить правильно ли он заполнил проверяемую декларацию (расчет).

*Вариант 1. Декларация заполнена правильно и налог к уплате не занижен.* Тогда в пояснениях необходимо указать об отсутствии ошибок при заполнении декларации. Также необходимо пояснить, почему выявленные налоговым органом расхождения (несоответствия и т.п.) не являются ошибкой ([письмо](consultantplus://offline/ref=779A89B03D8E4B3FE27F1DFB392EB4B9F41468E991C96A6C9C4BA13CC02B21076A32A911190C8B60j5m5L) ФНС России от 06.11.2015 № ЕД-4-15/19395). Например, налоговый орган запросил пояснения причин несоответствия сумм выручки в отчете о финансовых результатах и декларациях по НДС за тот же год. Это может быть обусловлено тем, что часть операций по реализации товаров (работ, услуг) не облагается НДС.

*Вариант 2. Ошибки в декларации есть, но они не привели к занижению налога.* Часто такие ситуации вызваны техническими ошибками в компьютерных программах или несоблюдением порядка заполнения декларации. При таких ошибках необходимо указать в пояснениях причины допущенных ошибок и тот факт, что они не привели к занижению налога. Вместо пояснений можно подать [уточненную декларацию](consultantplus://offline/ref=779A89B03D8E4B3FE27F01F8272EB4B9F41569E790CA6A6C9C4BA13CC0j2mBL), в которой ошибки будут исправлены ([пункт 1 статьи 81](consultantplus://offline/ref=779A89B03D8E4B3FE27F1DFB392EB4B9F71463E79CCB6A6C9C4BA13CC02B21076A32A91510j0mAL), [пункт 3 статьи 88](consultantplus://offline/ref=779A89B03D8E4B3FE27F1DFB392EB4B9F71463E79CCB6A6C9C4BA13CC02B21076A32A9161Fj0mDL) Налогового кодекса).

*Вариант 3. Ошибки в декларации привели к занижению налога.* В этом случае необходимо подать в налоговый орган уточненную декларацию ([пункт 1 статьи 81](consultantplus://offline/ref=779A89B03D8E4B3FE27F1DFB392EB4B9F71463E79CCB6A6C9C4BA13CC02B21076A32A91510j0mAL) Налогового кодекса, [письмо](consultantplus://offline/ref=779A89B03D8E4B3FE27F1DFB392EB4B9F41468E991C96A6C9C4BA13CC02B21076A32A911190C8B63j5mDL) ФНС России от 06.11.2015 № ЕД-4-15/19395). Представлять пояснения в такой ситуации не обязательно.

Пояснения можно представить в налоговый орган на бумаге или в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи (далее – ТКС). Исключение – пояснения, истребованные при камеральной проверке декларации по НДС. Их можно представить только в электронном виде по ТКС. Если сдать на бумаге, они будут считаться непредставленными ([Письмо](consultantplus://offline/ref=779A89B03D8E4B3FE27F00EF2B468EBFAB1161E791C9643DCB49F069CE2E29572222E754140D8B6255BCj6m3L) ФНС от 11.01.2018 № АС-4-15/192@).

К пояснениям следует приложить выписки из учетных регистров и другие документы, подтверждающие доводы, которые приводятся в пояснениях ([пункт 4 статьи 88](consultantplus://offline/ref=779A89B03D8E4B3FE27F1DFB392EB4B9F71463E79CCB6A6C9C4BA13CC02B21076A32A9121004j8m8L) Налогового кодекса).

Если истребованные при камеральной проверке декларации пояснения или уточненная декларация не представлены в налоговый орган в пятидневный срок, налогоплательщик подлежит привлечению к налоговой ответственности в виде штрафа 5 000 руб., за повторное нарушение в течение календарного года штраф составит 20 000 руб. (статья 129.1 Налогового кодекса).

Если налоговый орган направил в адрес налогоплательщика требование о предоставлении пояснений, документов в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи (ТКС), налогоплательщик обязан в течение шести рабочих дней направить в налоговый орган в электронном виде по ТКС квитанцию о приеме уведомления ([пункт 5.1 статьи 23](consultantplus://offline/ref=34CA5B97055FB9945BA35FF5A66E0689487B10BD9CA5F58C63D9AFCB27471A54F7F0009E3BD5j8A2M) Налогового кодекса). В случае неполучения квитанции налоговый орган блокирует банковские счета налогоплательщика ([подпункт 2 пункт 3 статьи 76](consultantplus://offline/ref=34CA5B97055FB9945BA35FF5A66E0689487B10BD9CA5F58C63D9AFCB27471A54F7F0009E3BD5j8A7M) Налогового кодекса).

1. **Права и обязанности налогоплательщиков**

У каждого налогоплательщика (плательщика сборов, плательщика страховых взносов) есть права и обязанности, которым корреспондируют обязанности и права налоговых органов.

Основные *права налогоплательщика* (обязанности налогового органа):

1. Получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию о действующих налогах и сборах.
2. Получать [формы налоговых деклараций (расчетов)](https://www.nalog.ru/otchet/bum_nos/forms/shablon/) и [разъяснения о порядке их заполнения](https://www.nalog.ru/otchet/bum_nos/forms/poryad/).
3. Использовать налоговые льготы, если они предусмотрены законодательством.
4. Проводить зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, страховых взносов, пеней, штрафов.
5. Представлять пояснения по исчислению и уплате налогов, страховых взносов, а также по актам проведенных налоговых проверок.
6. Требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах.
7. Не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов.
8. Обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц.
9. Требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения и сохранения налоговой тайны.

Основные *обязанности налогоплательщика* (права налоговых органов):

1. Уплачивать законно установленные налоги и сборы.
2. Вести в установленном порядке учет доходов и расходов.
3. Представлять налоговые декларации (расчеты).
4. Исполнять обязанности налогового агента.
5. Применять [контрольно-кассовую технику](https://www.nalog.ru/gosreg_vd/reestr_kkt/rkkt_info/) (или бланки строгой отчетности).
6. Сообщать в свой налоговый орган обо всех подразделениях, созданных на территории Российской Федерации (кроме филиалов и представительств) в течение 1 месяца со дня создания. Об изменении сведений об обособленном подразделении – в течение 3 дней со дня изменения.
7. Сообщать [по утвержденной форме](https://www.nalog.ru/html/docs/prikaz362_090611/c_09_3_2.rar) в свой налоговый орган обо всех обособленных подразделениях российской организации на территории Российской Федерации, которые закрываются, в течение 3 дней со дня принятия решения о закрытии.
8. Сообщать [по утвержденной форме](https://www.nalog.ru/html/docs/prikaz362_090611/c_09_2.rar) в налоговую инспекцию обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях в течение 1 календарного месяца.
9. Не менее 4 лет обеспечивать сохранность налоговой и в течение 5 лет бухгалтерской отчетности.
10. **Типичные нарушения, выявляемые в ходе камеральных налоговых проверок**

Как показывает практика, наибольшее количество нарушений, выявляемых в ходе проведения камерального контроля, связано с несоблюдением налогоплательщиками требований налогового законодательства, которое влечет негативные последствия в виде начисления штрафных санкций.

Рассмотрим ситуации и способы решения, при которых налогоплательщики могут избежать начисления штрафных санкций, а также иных негативных последствий.

*1. Несвоевременное предоставление налоговой отчетности (статья 119 Налогового кодекса).*

Непредставление в установленный срок налоговой декларации влечет взыскание штрафа в размере 5% неуплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании поданной декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, и не менее 1000 руб.

В случае непредставления налогоплательщиком декларации в налоговый орган в течение 10 дней по истечении установленного срока представления такой декларации, налоговым органом принимается решение о приостановлении операций по счетам в кредитной организации ([пункт](consultantplus://offline/ref=8FF018A3917827159E6052AB6502E7E0779D194F618A9B4F207087B8857833941541519599AFECbDN) 3 статьи 76 Налогового кодекса).

*Вывод*: налогоплательщику следует самостоятельно осуществлять контроль за своевременностью предоставления в налоговый орган налоговой отчетности с целью недопущения негативных последствий.

*2. Неполная уплата или неуплата сумм налога (статья 122 Налогового кодекса).*

Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия) влечет взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога (сбора). Данная норма также применяется в случае, если налогоплательщик самостоятельно выявил ошибку, приводящую к занижению налоговой база, и при этом на момент подачи уточненной декларации не заплатил соответствующую сумму налога и пени.

Следует различать ситуации с неуплатой налога и неуплатой авансовых платежей по налогу (например, по налогу на прибыль). В случае уплаты авансовых платежей в более поздние сроки (по сравнению с установленными законодательством) на сумму несвоевременно уплаченных авансовых платежей начисляются пени в порядке, предусмотренном [статьей 75](consultantplus://offline/ref=8FF018A3917827159E6052AB6502E7E0779D194F618A9B4F207087B885783394154151959DABC3FBEBbCN) Налогового кодекса. Суды из буквального толкования норм [статьей 122](consultantplus://offline/ref=8FF018A3917827159E6052AB6502E7E0779D194F618A9B4F207087B8857833941541519D9DEAb9N) Налогового кодекса делают вывод, что в случае невнесения или неполного внесения авансового платежа по какому-либо налогу с налогоплательщика не может быть взыскан штраф, предусмотренный названной [статьей](consultantplus://offline/ref=8FF018A3917827159E6052AB6502E7E0779D194F618A9B4F207087B8857833941541519D9DEAb9N) ([пункт 16](consultantplus://offline/ref=8FF018A3917827159E6052AB6502E7E072991B4B6589C64528298BBA82776C8312085D949DA9C4EFbCN) Информационного письма Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 17.03.2003 № 71).

Следует отметить, что штраф правомерен тогда, когда неуплата или неполная уплата сумм налога привела к возникновению задолженности перед бюджетом. При этом у налогоплательщика на момент неуплаты может быть переплата. Тогда до наложения санкции задолженность налогоплательщика по уплате налога подлежит погашению посредством ее зачета в счет подлежащих возврату излишне уплаченных или взысканных сумм налога ([п. 20](consultantplus://offline/ref=8FF018A3917827159E6052AB6502E7E0779D1F4E65869B4F207087B885783394154151959DABC4FFEBb5N) Постановления Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57, [Определение](consultantplus://offline/ref=8FF018A3917827159E605FB87002E7E0759E1A4E66859B4F207087B885E7b8N) Конституционного суда Российской Федерации от 24.10.2013 № 1616-О).

Занижение налоговой базы в одном периоде, а в последующем – наоборот (налогоплательщик завысил и уплатил сумму налога в повышенном размере), не исключает факт совершения налогового правонарушения и необходимость исполнения обязанности по уплате конкретного налога по итогам определенного налогового периода. Привлечение в данной ситуации к ответственности в соответствии со [статьей 122](consultantplus://offline/ref=8FF018A3917827159E6052AB6502E7E0779D194F618A9B4F207087B8857833941541519D9DEAb9N) Налогового кодекса правомерно.

*Вывод*: налогоплательщику следует самостоятельно осуществлять контроль за правильностью исчисления суммы налога, подлежащей перечислению в бюджет. При самостоятельном обнаружении ошибок – представлять уточненную налоговую декларацию предварительно рассчитав и уплатив (в том числе посредством зачетов) недостающую сумму налога и соответствующую ей сумму пени с целью недопущения негативных последствий.

*3. Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов (статья 123 Налогового кодекса).*

Ответственность налогового агента по [статье 123](consultantplus://offline/ref=13B86AB861A18ED53EEDEE952DBC1EF592B3F8E147FBDFADA5F7C897CFBA7B6F0E30B16D854C80M5vFJ) Налогового кодекса наступает за невыполнение обязанности по перечислению налогов. Под неисполнением обязанности понимается невыполнение возложенной обязанности в полном объеме, что влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.

В соответствии с Постановлением Конституционного Суда Российской Федерации от 06.02.2018 № 6-П, у налогового агента есть право на освобождение от налоговой ответственности, если он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени до момента, когда ему стало известно об обнаружении налоговым органом факта несвоевременного перечисления удержанного налога или о назначении выездной налоговой проверки, притом что отсутствуют доказательства, указывающие на то, что несвоевременное перечисление налоговым агентом в бюджет сумм налога носило преднамеренный характер, не было результатом его упущения (технической или иной ошибки).

*Вывод*: налоговому агенту следует самостоятельно осуществлять контроль за правильностью исчисления, удержания и своевременностью перечисления в бюджет суммы налога. При самостоятельном обнаружении ошибок – представлять уточненную налоговую декларацию предварительно рассчитав и уплатив (в том числе посредством зачетов) недостающую сумму налога и соответствующую ей сумму пени с целью недопущения негативных последствий. Не допускать не перечисления в бюджет исчисленной и удержанной суммы налога.

*4. Непредставление документов (сведений) для налогового контроля (статья 126 Налогового кодекса).*

Непредставление в установленный срок в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных законодательством о налогах и сборах (за исключением налоговой отчетности и данных о контролируемых сделках), влечет взыскание штрафа в размере 200 руб. за каждый непредставленный документ. Штраф возрастет до 10 000 руб. с юридического лица и до 1000 руб. с физического лица, которое отказало в представлении в инспекцию сведений о контрагенте-налогоплательщике либо передало информацию с заведомо недостоверными сведениями (статья [126](consultantplus://offline/ref=8FF018A3917827159E6052AB6502E7E0779D194F618A9B4F207087B885783394154151969AABECb2N) Налогового кодекса).

Данной статьей предусмотрена ответственность за непредставление налоговым агентом в установленный срок расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в налоговый орган по месту учета, в данном случае налоговому агенту грозит штраф в размере 1 000 рублей за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления.

*Вывод*: налогоплательщику следует самостоятельно осуществлять контроль за своевременностью и полнотой предоставления в налоговый орган соответствующих документов и сведений с целью недопущения негативных последствий. Налоговому агенту следует самостоятельно осуществлять контроль за своевременностью предоставления в налоговый орган расчета сумм налога на доходы физических лиц с целью недопущения негативных последствий.

*5. Неправомерное несообщение сведений налоговому органу (статья 129.1 Налогового кодекса).*

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](consultantplus://offline/ref=7C299F60E722663225B04A9FE378FA768B210831A947466C89A7276099D991097A0A273C989E09FF2C38J) представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок (пункт 3 статьи 88 Налогового кодекса).

Не предоставление уточненной налоговой декларации либо обоснованного пояснения влечет привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности в виде штрафа в размере 5 000 руб., а за повторное аналогичное нарушение в течение календарного года – 20 000 руб.

*Вывод*: налогоплательщику следует самостоятельно осуществлять контроль за своевременностью и полнотой предоставления в налоговый орган соответствующих пояснений (уточненной налоговой декларации с целью недопущения негативных последствий.

1. **Приостановление операций по счетам в банках**

Налоговый орган вправе приостановить операции по счету налогоплательщика в банке (статья 76 Налогового кодекса) в следующих ситуациях:

1. Налоговая декларация не представлена в течение 10 рабочих дней со дня окончания [срока ее подачи](consultantplus://offline/ref=4E824F5CC5EE73AF3F3C0F41A08BF88368FFC7FCED448480254813D896bCG8M).

2. Расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, не представлен в течение 10 рабочих дней со дня окончания [срока его подачи](consultantplus://offline/ref=4E824F5CC5EE73AF3F3C0F41A08BF88368FFC7FCED448480254813D896C865F595BA0050F0475E7Ab9G9M).

3. Налогоплательщик, который обязан представлять налоговые декларации (расчеты) в [электронной форме](consultantplus://offline/ref=4E824F5CC5EE73AF3F3C0F41A08BF8836BF6CBF5EE4B8480254813D896bCG8M), не передал в налоговый орган в установленный срок электронную квитанцию о приеме полученного от налогового органа в электронной форме любого из следующих документов:

- требования о представлении документов;

- требования о представлении пояснений;

- уведомления о вызове в налоговый орган.

Передать в налоговый орган электронную квитанцию о приеме документов необходимо в течение шести рабочих дней со дня направления налоговым органом вышеуказанных документов ([пункт 5.1 статьи 23](consultantplus://offline/ref=0B668C16BF655842759E0568D9A26A0E132723F96C16C1C38A33F69D2C5690512DE4792DEED3c6GBM) Налогового кодекса).

4. Налогоплательщик, у которого появилась обязанность представлять налоговые декларации (расчеты) в [электронной форме](consultantplus://offline/ref=0B668C16BF655842759E196BC7A26A0E102629F76211C1C38A33F69D2Cc5G6M), в течение 10 рабочих дней с даты появления этой обязанности не обеспечил возможность ее исполнения одним из следующих способов:

- заключение с оператором электронного документооборота (ЭДО) договора об оказании услуг по обеспечению ЭДО с налоговым органом и приобретение квалифицированного сертификата ключа проверки электронной подписи;

- предоставление полномочия по ЭДО с налоговым органом уполномоченному представителю (посреднику), имеющему договор с оператором ЭДО и квалифицированный сертификат ключа проверки электронной подписи, и направление в налоговый орган документа, подтверждающего полномочия представителя.