

Е.А. Данина

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

ОБЩАЯ ЧАСТЬ

Курс лекций

Витебск 2005

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

ОБЩАЯ ЧАСТЬ

Курс лекций

Учебное пособие для студентов
юридического факультета

УДК 347.73 (075.8)
ББК 67.402я73
Д 18

Составитель: ст. преподаватель кафедры гражданского права и процесса
Е.А. Данина

Рецензенты: зав. кафедрой уголовного права и процесса, кандидат
юридических наук, доцент А.П. Петров; доцент кафедры гражданского права
и процесса, кандидат юридических наук И.И. Шматков.

ВВЕДЕНИЕ

Формирование налогового законодательства Республики Беларусь как отрасли права началось в начале 90-х годов XX века. В период 1991-1992 года было принято и введено в действие значительное количество законодательных актов, регламентирующих основные вопросы налогообложения.

В целях систематизации и масштабного совершенствования налогового законодательства в 1995 году в Республики Беларусь была начата работа по подготовке проекта Налогового кодекса Республики Беларусь (далее - НК). Этот законодательный акт структурно состоит из двух частей – Общей и Особенной. И если доработка Особенной части (определяющей порядок применения и исчисления конкретных налогов, сборов, пошлин) в настоящее время продолжается и ее окончательное формирование еще остается делом будущего, то Общая часть уже вступила в силу с 1 января 2004 года согласно Закону Республики Беларусь от 04.01.2003 года № 184-З «О введении в действие Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь», за исключением пунктов 1 и 2 статьи 2, пункта 1 статьи 3, статьи 6, пунктов 2 и 3 статьи 7, статей 8-12, 20, 31, пункта 1 статьи 34, которые вступят в силу со дня введения в действие Особенной части Налогового кодекса.

Общая часть НК установила правовые основы и базовые принципы построения налоговой системы, отвечающей современным условиям и мировому опыту налогообложения. При этом она дает взаимосвязанное и четкое определение практически всем категориям и правилам, существующим в налоговых отношениях.

Принятие Общей части НК существенно облегчило не только работу юристов и экономистов, работающих в сфере налогообложения, но и процесс изучения налогового права студентами. При этом необходимо помнить, что, не смотря на то, что кодекс регламентировал основные аспекты, по-прежнему действует большое количество подзаконных нормативных актов, которые периодически дополняются и изменяются. Кроме того, в саму

Общую часть НК, несомненно, будут вноситься изменения и дополнения. В настоящем издании материал излагается в соответствии с налоговым законодательством по состоянию на начало 2005 года.

Цель преподавания студентам курса налогового права состоит в том, чтобы сформировать у студентов систему необходимых теоретических знаний по данной дисциплине, представление о системе и нормах действующего республиканского налогового законодательства.

В процессе изучения налогового права решаются следующие задачи:

- Во-первых, ознакомить студентов с действующей налоговой системой Республики Беларусь, основными принципами налогообложения, правовым положением налогоплательщиков, налоговых органов.
- Во-вторых, раскрыть суть правоотношений между государством, налогоплательщиками иными субъектами, связанных с исчислением, уплатой и контролем за поступлением обязательных платежей в бюджет.
- В-третьих, ознакомить студентов с такими понятиями как: налоги, сборы, пошлины, налоговое бремя, составные элементы налога. Сформировать практические навыки умения работы с нормативно-правовыми актами действующего налогового законодательства.

Курс налогового права условно можно разделить на две части: Общую и Особенную. Данное издание содержит в себе краткий курс лекций по общей части налогового права, которая разделена на тем. Для лучшего усвоения материала, отдельные вопросы содержат схемы и таблицы.

Тема 1. ОБЩИЕ ПОНЯТИЯ НАЛОГОВОГО ПРАВА

1. Понятие, предмет и система налогового права

Налоговое право – совокупность финансово-правовых норм, регулирующих общественные отношения по установлению, введению и взиманию в бюджеты различных уровней и государственные внебюджетные фонды обязательных платежей.

Основания возникновения, изменения и прекращения налоговых правоотношений предусматриваются налогово-правовой нормой – т.е. общеобязательным правилом поведения в сфере налоговых отношений, установленным государством, соблюдение которого обеспечивается в необходимых случаях силой принуждения.

Предметом налогового права является группа однородных отношений, складывающихся между государством, налогоплательщиками и иными лицами по поводу установления, введения и взимания налогов.

Выделяют следующие элементы, составляющие предмет правового регулирования налогового права:

1. положения, определяющие состав и построение системы налогов, сборов (пошлин), взимаемых в бюджет Республики Беларусь.
2. Основные принципы налогообложения в Республике Беларусь.
3. Регулирование властных отношений по установлению, введению, изменению, прекращению действия налогов, сборов (пошлин).
4. Регулирование отношений, возникающих в процессе исполнения налогового обязательства.
5. Регулирование отношений, возникающих в процессе осуществления налогового контроля.
6. Порядок обжалования решений налоговых органов, действий их должностных лиц.

7. Установление прав и обязанностей плательщиков, налоговых органов и других участников отношений.

8. регулирование отношений, возникающих в процессе привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

9. Регулирование отношений, возникающих в процессе установления, введения и взимания конкретных видов налогов, сборов (пошлин).

Исходя из предмета, налоговое право можно разделить на общую и особенную часть. В общую часть включаются нормы, определяющие основные понятия налогообложения, закрепляющие права и обязанности участников налоговых правоотношений, устанавливающие состав налоговых правонарушений, санкции за их совершение и порядок их применения. В особенную часть включают нормы, регламентирующие порядок взимания конкретных налоговых платежей.

В налоговом праве применяют следующие методы регулирования отношений:

1. метод субординации – предполагает использование государственно-властных предписаний одних участников отношений другим участникам;

2. метод координации – использование рекомендаций, согласований и права выбора в поведении подчиненного субъекта.

2. Источники налогового права. Действие налогового законодательства во времени, в пространстве и по кругу лиц

К источникам налогового права относят:

1. Конституция Республики Беларусь (ст. 56) закрепляет обязанность граждан участвовать в финансировании государственных расходов путем уплаты налогов и сборов, устанавливает компетенцию органов власти в вопросах установления налогов.

2. Налоговый кодекс Республики Беларусь (2003 года).

3. Закон Республики Беларусь «О государственной налоговой инспекции» 1994 года, законы об отдельных налогах, иные законы, имеющие отношение в том числе и к налогообложению, в частности: Таможенный кодекс Республики Беларусь, Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», закон о бюджете на очередной финансовый год и т.д.

4. Декреты, указы и распоряжения Президента

5. Постановления Правительства

6. нормативно-правовые акты республиканских органов государственного управления, прежде всего МНС

7. нормативно-правовые акты органов местного управления и самоуправления

8. международные договоры.

Включение положений, регулирующих вопросы налогообложения, в другие акты законодательства запрещается. В случае расхождения акта налогового законодательства с актом другой отрасли права, содержащим вопросы налогообложения, применяются акты налогового законодательства. Применение актов налогового законодательства по аналогии не допускается.

Предусматривается четыре возможных вида корректировок в систему налогов и сборов:

1. Установление налогового платежа – законодательное определение в соответствующем нормативном правовом акте плательщиков налога и обязательных элементов налогообложения;

2. введение налогового платежа – дополняет предыдущее действие, т.к. предусматривает вступление в силу документа, установившего налог и применение такого платежа в практике налогообложения;

3. изменение налогового платежа – внесение поправок в механизм применения налога путем корректировки состава плательщиков и содержания элементов налогообложения;

4. прекращение действия налогового платежа – т.е. его отмена.

Законы об установлении, введении новых, или прекращении действия республиканских налогов и сборов, а также о внесении изменений в действующие налоги принимаются при утверждении бюджета Республики Беларусь на очередной финансовый год и вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия. В исключительных случаях такие законы могут приниматься при уточнении бюджета на текущий год и иметь иной срок вступления в силу, но не ранее дня их опубликования. В отношении местных налогов действует то же правило, при этом, принятые решения направляются соответствующими Советами депутатов в финансовые и налоговые органы соответствующей административно-территориальной единицы в 10-тидневный срок с даты их принятия.

Акты законодательства, ухудшающие положение плательщиков обратной силы не имеют. Акты законодательства, устраняющие или смягчающие ответственность за налоговые правонарушения - имеют обратную силу. Акты законодательства, отменяющие налоги и сборы, снижающие размеры ставок, и иным образом улучшающие положение плательщиков – могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это.

Нормативные акты республиканских органов власти и управления распространяют свое действие на всю территорию Республики Беларусь, а также на территорию посольств, консульств и т.д. Нормативные акты местных органов управления и самоуправления действуют лишь на подведомственной им территории. Кроме того, существует группа актов, действующих только на отведенную территорию, не зависимо от административно-территориального деления – например, акты, регулирующие деятельность СЭЗ.

Действие актов по кругу лиц обусловлено принципами территориальности и резидентства. С одной стороны, все лица, имеющие объект налогообложения на территории Республики Беларусь, подпадают под сферу действия налогового законодательства Республики Беларусь.

С другой стороны, лица, являющиеся налоговыми резидентами Республики Беларусь, уплачивают налоги с объектов, находящихся как на территории Республики Беларусь, так и за ее пределами. При этом, При этом, белорусские юридические лица признаются налоговыми резидентами автоматически, а иностранные юридические лица уплачивают налоги только с объектов, возникающих на территории Республики Беларусь. Физические лица признаются налоговыми резидентами не зависимо от гражданства, если они находятся на территории Республики Беларусь более 183 суток в календарном году (с учетом статьи 17 НК).

Одновременное действие в нескольких странах принципа территориальности и принципа резидентства приводит к международному двойному налогообложению.

3. Понятие налога, сбора, пошлины. Принципы налогообложения

Налогом признается обязательный индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в республиканский и (или) местные бюджеты.

Сбором (пошлиной) признается обязательный платеж в республиканский и (или) местные бюджеты, взимаемый с организаций и физических лиц, как правило, в виде одного из условий совершения в отношении их государственными органами, в том числе местными Советами депутатов, исполнительными и распорядительными органами, иными уполномоченными организациями и должностными лицами, юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу специальных разрешений (лицензий), либо в связи с перемещением товаров через таможенную границу Республики Беларусь.

Не являются налогами, сборами (пошлинами) платежи, осуществляемые в рамках отношений, не регулируемых налоговым законодательством, а также платежи в виде штрафов или иных санкций за нарушение законодательства.

Таблица 1

	Признаки налога
	обязательность для плательщиков
	поступление в республиканский и (или) местный бюджеты
	отчуждение принадлежащих плательщикам денежных средств
	индивидуальная безвозмездность

Признаками сбора или пошлины являются:

1. обязательность для плательщиков;
2. поступление в республиканский и (или) местный бюджет;
3. отчуждение принадлежащих плательщикам денежных средств.

Основным отличием сборов и пошлин от налогов является то, что в отношении сборов отсутствует требование индивидуальной безвозмездности. Напротив, внесение плательщиком соответствующей суммы сбора и пошлины предусматривается в качестве одного из возможных условий совершения в его пользу уполномоченными органами, организациями и должностными лицами юридически значимых действий, таких как предоставление тех или иных прав, выдача специальных разрешений (лицензий), других правоустанавливающих документов.

В тоже время, осуществление в отношении плательщиков сборов и пошлин юридически значимых действий, так же как и предоставление им соответствующих прав или документов, не всегда является обязательным признаком этих налоговых платежей. Признак возмездности для сборов и пошлин установлен с оговоркой "как правило", что предполагает и наличие среди них платежей, не предусматривающих получение плательщиком взамен внесенной в бюджет суммы каких-либо благ. В качестве примера индивидуально безвозмездных пошлин и сборов можно привести таможенные пошлины, оффшорный сбор.

При отсутствии в установленном механизме применения каких либо платежей хотя бы одного из перечисленных выше признаков налога, сбора или пошлины, такие платежи не могут быть включены в состав налоговой системы, что делает неправомерным распространение в их отношении требований и условий налогового законодательства, в том числе и об их обязательности для плательщиков.

Впервые принципы налогообложения сформулировал Адам Смит в своей работе «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776г.).

В современной теории права принято выделять принципы общие и отраслевые (Таблицы 2, 3).

Таблица 2

	общие принципы налогообложения
	принцип социальной свободы - участникам налоговых правоотношений предоставляется свобода в выборе видов хозяйственной деятельности, право свободно распоряжаться полученными доходами после их налогообложения;
	принцип социальной справедливости – проявляется, прежде всего, в равенстве плательщиков, кроме того, государство может облагать более высокими ставками более высокие доходы или большую стоимость имущества (применение пропорциональной ставки налогообложения;)
	принцип демократизма - в налоговом праве предусмотрена процедура обжалования налогоплательщиками неправомерных действий должностных лиц налоговых органов;
	принцип равноправия - обеспечивает равные права налогоплательщиков в отношениях с государственными органами и равное отношение к ним независимо от организационно-правовой формы, видов хозяйственной деятельности, социального положения и т.д.;
	принцип единства юридических прав и обязанностей - все участники отношений имеют как права, так и обязанности, при этом, как правило, права одних участников корреспондируют обязанности другим участникам;
	принцип ответственности за вину - лицо, за виновно совершенное налоговое правонарушение привлекается к установленной ответственности;
	принцип законности - требует от всех участников налоговых отношений строгого соблюдения действующего законодательства.

Таблица 3

	Отраслевые принципы налогообложения
	принцип равного налогового бремени – государство принимает меры к наиболее равномерному распределению налогового бремени по всем категориям плательщиков
	принцип приоритета налогового закона над неналоговым – если возникает коллизия между нормами, установленными актами налогового законодательства и неналогового, то применяются нормы налогового законодательства
	определенности налогообложения – платеж считается установленным, только при условии, что определены все существенные элементы налогообложения
	однократности налогообложения – с одного субъекта в отношении одного объекта за один налоговый период один и тот же налог взимается не более одного раза
	предотвращения двойного налогообложения – государства принимают меры к устранению международного двойного налогообложения

В Общей части НК (статья 2) установлены следующие принципы налогообложения:

1. Каждое лицо обязано уплачивать законно установленные налоги, сборы (пошлины), по которым это лицо признается плательщиком.
2. Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги, сборы (пошлины), не предусмотренные Кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено Конституцией Республики Беларусь, Кодексом, принятыми в соответствии с ним законами, регулирующими вопросы налогообложения, актами Президента Республики Беларусь.
3. Налогообложение в Республике Беларусь основывается на признании всеобщности и равенства.

4. Не допускается установление налогов, сборов (пошлин) и льгот по их уплате, наносящих ущерб национальной безопасности Республики Беларусь, ее территориальной целостности, политической и экономической стабильности, в том числе нарушающих единое экономическое пространство Республики Беларусь, ограничивающих свободное передвижение физических лиц, перемещение товаров (работ, услуг) или финансовых средств в пределах территории Республики Беларусь либо создающих в нарушение Конституции Республики Беларусь и принятых в соответствии с ней законодательных актов иные препятствия для осуществления предпринимательской и другой деятельности организаций и физических лиц, кроме запрещенной законодательными актами.

5. Допускается установление особых видов таможенных пошлин либо дифференцированных ставок таможенных пошлин в зависимости от страны происхождения товаров в соответствии с НК и таможенным законодательством. При этом Законом Республики Беларусь 1999г. «О мерах по защите экономических интересов Республики Беларусь при осуществлении внешней торговли товарами» предусмотрено применение особых видов таможенных пошлин: а) специальных – введение специальной пошлины рассматривается наряду с импортной квотой как защитная мера, направленная на ограничение импорта товаров в таком количестве и на таких условиях, которые причиняют или создают угрозу причинения ущерба отечественным отраслям экономики;

б) антидемпинговых – применяются в случаях ввоза на таможенную территорию Республики Беларусь товаров по цене более низкой, чем их стоимость в стране вывоза на момент ввоза, если такой ввоз наносит материальный ущерб отечественным производителям подобных товаров;

в) компенсационные – применяются в случаях ввоза на таможенную территорию Республики Беларусь товаров, при производстве или вывозе которых прямо или косвенно использовались субсидии, если такой ввоз

наносит материальный ущерб отечественным производителям подобных товаров.

Ввозные таможенные пошлины взимаются с учетом экономического развития страны – экспортера и уровня экономических и политических связей с ней. На практике в зависимости от страны происхождения товара применяются режимы: а) свободной торговли – товары, ввозимые из стран, в отношении которых применяется этот режим, таможенными пошлинами не облагаются;

Б) наибольшего благоприятствования – товары облагаются по базовым ставкам;

В) преференциальный (более благоприятный) – этот режим может быть предоставлен любой развивающейся или наименее развитой стране без предоставления аналогичного режима другим странам.

4. Функции, виды и структура налогов

Налог считается установленным в случае, когда определены плательщики и следующие элементы налогообложения:

1. объект налогообложения - обстоятельства, с наличием которых у плательщика налоговое законодательство связывает возникновение налогового обязательства, при этом, каждый налог, сбор (пошлина) имеет самостоятельный объект налогообложения. Объектами могут выступать осуществление реализации товаров (работ, услуг) на территории Республики Беларусь и за ее пределы (для налога на добавленную стоимость), получение прибыли или конкретного вида доходов (для налога на прибыль и налогов на доходы соответственно), наличие у плательщика конкретных видов имущества (для налога на имущество), ввоз товаров на таможенную территорию Республики Беларусь (для таможенных платежей) и др.

2. налоговая база – стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения, т.е. она может выражаться в денежных единицах и других единицах измерения (штуки, килограммы, гектары и т.д.);

3. налоговый период – календарный год или иной период времени, определяемый применительно к каждому налогу, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма этого налога, при этом, в случаях, предусмотренных законодательством, на плательщиков может возлагаться обязанность по уплате налога в течение налогового периода;

4. налоговая ставка (ставки) – величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Ставки могут быть твердые (в базовых величинах и в денежном выражении), долевые: процентные и прогрессивные;

5. порядок исчисления – плательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, исходя из налоговой базы, ставки и налоговых льгот, кроме того, в соответствии с налоговым законодательством, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый или таможенный орган либо на налогового агента;

6. порядок и сроки уплаты – уплата налога производится. Как правило, разовым платежом, в наличной или безналичной форме. Сроки уплаты устанавливаются налоговым или таможенным законодательством. Сроки могут быть определены календарной датой, истечением периода времени, указанием на событие, которое должно произойти, или на действие, которое должно быть совершено.

При установлении сборов (пошлин) определяются их плательщики и элементы обложения применительно к конкретным сборам (пошлинам).

При установлении налога, сбора (пошлины) могут предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования плательщиком. Налоговыми льготами признаются предоставляемые отдельным категориям плательщиков преимущества по сравнению с другими плательщиками, включая возможность не уплачивать налог, либо уплачивать их в меньшем размере. Льготы могут устанавливаться в виде:

1. освобождения от уплаты налога;
2. налоговых вычетов, скидок, уменьшающих налоговую базу или сумму налога;
3. пониженных ставок;
4. в ином виде, установленном Президентом.

Индивидуальные льготы плательщикам предоставляются в виде и порядке, установленном Президентом Республики Беларусь. Местные Советы могут предоставлять льготы по платежам, полностью зачисляемым в местные бюджеты. Плательщик вправе не использовать льготы, отказаться от их использования, или приостановить их использование. Право на льготы плательщик подтверждает соответствующими документами при предоставлении налоговых деклараций, расчетов.

Налоги выполняют две основные функции – фискальную и распределительную (см.: схема 1). В налоговом регулировании имеются три подфункции: а) стимулирующая, которая направлена на развитие определенных социально-экономических процессов, реализуется через систему льгот, исключений, преференций (предпочтений), увязываемых с льготнообразующими признаками объекта налогообложения. Она проявляется в изменении объекта обложения, уменьшении налогооблагаемой базы, |понижении налоговой ставки;

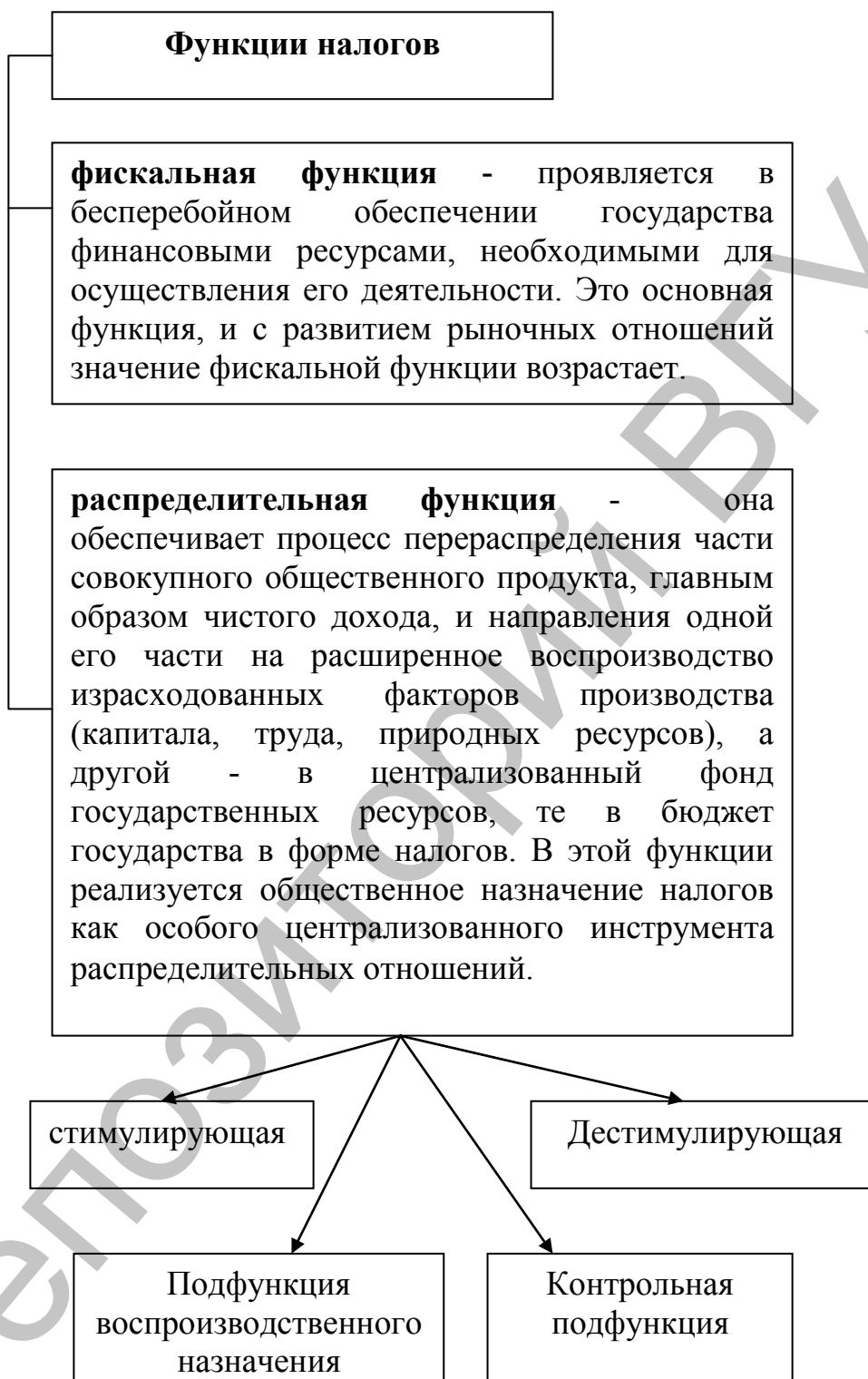
б) дестимулирующая подфункция посредством сознательно увеличенного налогового бремени препятствует развитию определенных социально-экономических процессов. Как правило, действие этой подфункции связано с установлением повышенных ставок налогов. Примером могут служить протекционистские меры государства, направленные на поддержку внутренних производителей при помощи запретительных импортных таможенных пошлин;

в) подфункция воспроизводственного назначения реализуется через платежи: за пользование природными ресурсами, в дорожные фонды. Эти налоги имеют четкую отраслевую принадлежность и предназначены для

привлечения средств, используемых в дальнейшем на воспроизводство (восстановление) эксплуатируемых ресурсов;

г) контрольная подфункция: в ходе налогообложения со стороны государства проводится контроль за финансово-хозяйственной деятельностью субъектов, осуществляющих хозяйственную деятельность, за получением доходов гражданами и т.д. Благодаря контрольной функции оценивается эффективность каждого налогового канала и налогового "пресса" в целом, выявляется необходимость внесения изменений в налоговую систему и бюджетную политику. Осуществление контрольной функции во многом зависит от налоговой дисциплины (налогоплательщики своевременно и в полном объеме должны уплачивать установленные законодательством налоги).

Схема 1



Налоги можно классифицировать следующим образом (см.: Схема 2):

1. по объекту обложения и взаимоотношению налогоплательщика с государством:

- прямые налоги устанавливаются на доходы и имущество плательщиков, при этом юридический и фактический плательщики совпадают. При прямом налогообложении денежные отношения возникают между государством и самим плательщиком (подходный налог с физических лиц, налоги на доходы и прибыль, налог на недвижимость и др.). Прямые налоги взимаются в процессе приобретения и накопления материальных благ. В свою очередь прямые налоги делятся на личные и реальные.

Личные налоги уплачиваются с действительно полученного налогоплательщиком дохода (прибыли), отражая при этом фактическую платежеспособность плательщика налога. К ним относятся налог на прибыль, подходный налог с физических лиц и др.

Реальными налогами облагаются не действительные доходы, а предполагаемый средний доход, получаемый от того или иного объекта налогообложения (единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции; единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц, осуществляющих реализацию товаров, работ (услуг) и др.).

- косвенные налоги включаются в отпускную цену товаров (работ, услуг) в виде надбавки. Здесь фактическим плательщиком является потребитель товаров (работ, услуг), а юридическая обязанность внесения их в бюджет возлагается на продавца. Субъектом налога выступает продавец товара (услуги), который выступает посредником между государством и плательщиком (потребителем товара или услуги). Такими налогами являются акцизы, налог на добавленную стоимость. Косвенные налоги взимаются в процессе расходования материальных благ. В данном случае объектом налогообложения являются такие действия, порождающие налоговое обязательство как, реализация товаров (услуг, работ), их передача и другие.

В свою очередь косвенные налоги в зависимости от объекта обложения подразделяются на:

косвенные индивидуальные, которыми облагаются определенные группы товаров (акцизы);

косвенные универсальные, которыми облагаются все (за исключением тех, на которые распространяются налоговые льготы) товары, работы, услуги (налог на добавленную стоимость).

2. по субъективному составу:

- налоги с физических лиц (подходный налог с физических лиц и др.);
- налоги с предприятий и организаций (налог на прибыль, налог на игорный бизнес, налог на доходы от осуществления лотерейной деятельности и др.);

- смешанные налоги, которые уплачивают как юридические, так и физические лица (земельный налог, налог на недвижимость и др.).

3. По степени закреплённости за конкретным бюджетом:

- закреплённые - налоги, которые на длительный период полностью закреплёны как доходный источник конкретного бюджета. Например, суммы налога на добавленную стоимость и акцизов на товары, ввозимые на таможенную территорию, чрезвычайного налога полностью поступают в республиканский бюджет; подходный налог с физических лиц полностью зачисляется в бюджеты областей и г. Минска.

- регулирующие налоги поступают одновременно в бюджеты различных уровней в пропорции, установленной Законом о бюджете Республики Беларусь на конкретный год. Регулирующие налоги ежегодно перераспределяются между бюджетами различных уровней с целью их сбалансированности. Распределение сумм этих налогов происходит в форме процентных отчислений общегосударственных налогов в местные бюджеты областей и города Минска. Размер процентных отчислений ежегодно устанавливается в законе о бюджете на новый финансовый год. Примером таких налогов являются налог на добавленную стоимость (за исключением взимания налога на добавленную

стоимость при перемещении товаров через границу Республики Беларусь), налоги на доходы и прибыль, единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции, налог на игорный бизнес.

4. В зависимости от характера использования налога:

- общие налоги вводятся для формирования бюджета в целом (налог на добавленную стоимость, налог на прибыль и др.)
- целевые налоги вводятся для покрытия конкретных расходов (чрезвычайный и др.).

5. По степени регулярности:

- регулярные налоги взимаются с установленной периодичностью в течение всего времени владения имуществом или занятия определенным видом деятельности, приносящим доход (налог на недвижимость).
- разовый налог – его уплата связывается с совершением определенных событий (налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения).

6. в зависимости от органа, который вводит налог:

- общегосударственные налоги устанавливаются в законодательном порядке Парламентом, действуют на всей территории Республики Беларусь и подлежат зачислению в бюджеты различных уровней. К республиканским налогам, сборам (пошлинам) относятся:

- 1.налог на добавленную стоимость;
- 2.акцизы;
- 3.налог на прибыль;
- 4.налоги на доходы;
- 5.подходный налог с физических лиц;
- 6.экологический налог;
- 7.налоги с пользователей природных ресурсов;
- 8.налоги на имущество;
- 9.земельный налог;
- 10.дорожные налоги и сборы;

11. таможенная пошлина и таможенные сборы;
12. гербовый сбор;
13. оффшорный сбор;
14. консульский сбор;
15. экологический сбор за проезд автотранспортных средств по территориям национальных парков и заповедников;
16. государственная пошлина;
17. регистрационные и лицензионные сборы;
18. патентные пошлины.

- местные налоги устанавливаются решениями местных Советов депутатов в соответствии с законом и действуют на территории соответствующих административно-территориальных единиц. К местным налогам и сборам относятся:

1. налог с розничных продаж;
2. налог за услуги;
3. налог на рекламу;
4. сборы с пользователей.

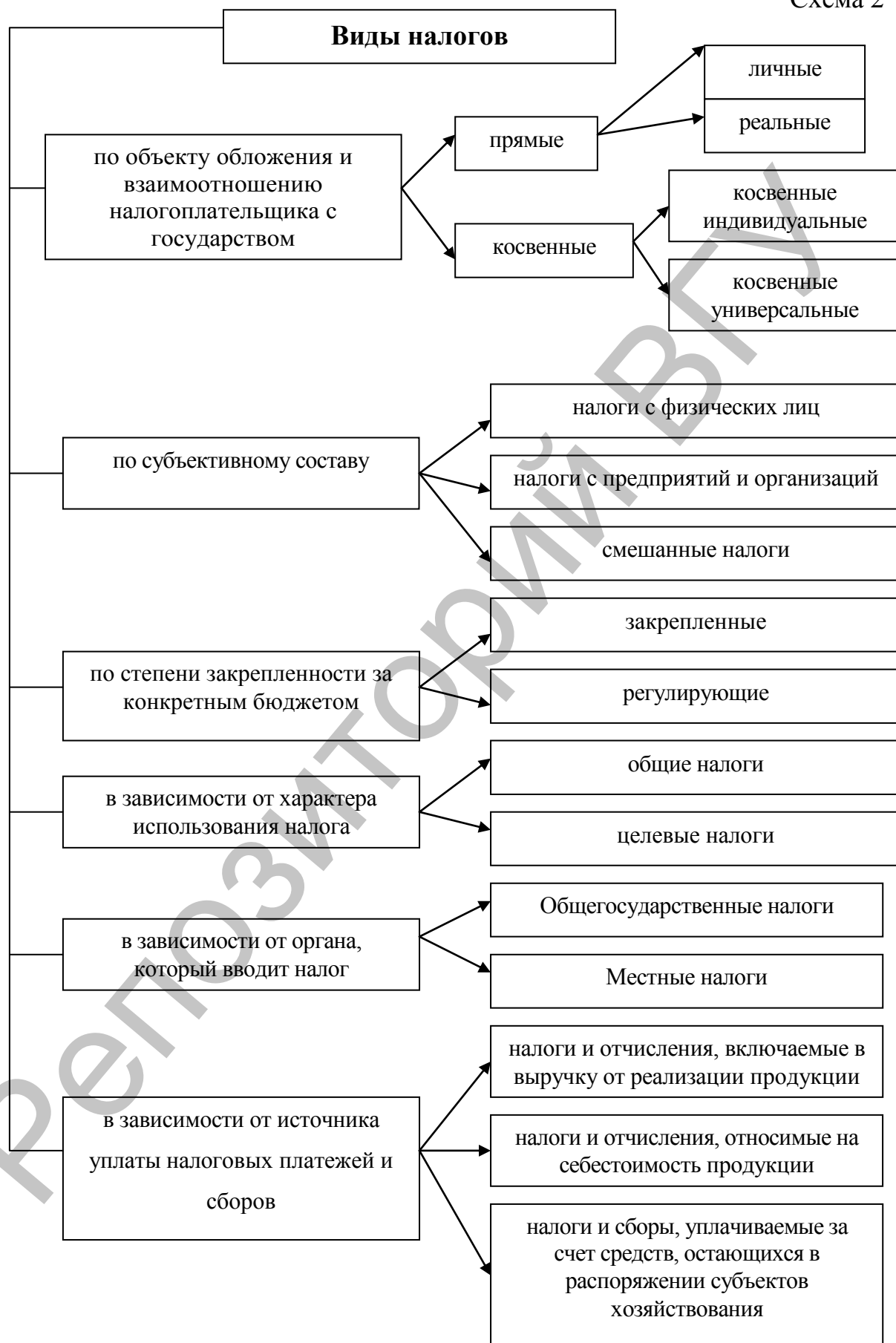
7. в зависимости от источника уплаты налоговых платежей и сборов:

- налоги и отчисления, включаемые в выручку от реализации продукции (работ, услуг) (налог с продаж автомобильного топлива, отчисления в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки и отчисления средств пользователями автомобильных дорог и др.);

- налоги и отчисления, относимые на себестоимость продукции (работ, услуг) (отчисления в Фонд социальной защиты населения, земельный налог, экологический налог и др.);

- налоги и сборы, уплачиваемые за счет средств, остающихся в распоряжении субъектов хозяйствования (налог на прибыль, налог на недвижимость, местные налоги и сборы и др.).

Схема 2



Тема 2. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

1. Понятие и характеристика налоговой системы

Налоговая система - это совокупность предусмотренных законодательством налогов, сборов и пошлин, принципов и порядка их установления, изменения, отмены, исчисления и уплаты, а также форм и методов налогового контроля и ответственности за нарушение налогового законодательства.

Налоговая система включает в себя такие теоретические категории как:

- 1)Налогообложение
- 2)Система налогового законодательства
- 3)Налоговые правоотношения
- 4)Налоговые правонарушения, включая понятие и виды ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Налоговая система должна обладать двумя свойствами: продуктивностью и эластичностью.

Продуктивность означает, что налоговые поступления должны полностью покрывать обыкновенные расходы государства. Исследования показали, что система будет непродуктивной, если издержки по взиманию налогов превышают 7% от величины налоговых поступлений. На продуктивность влияет размер налоговой ставки. Есть определенная зависимость между величиной налоговой ставки и суммой поступлений в бюджет (Кривая Лэффера)

На продуктивность налоговой системы влияет неотвратимость платежа, т.к. всегда есть эффект уклонения, когда субъект обложения не уплачивает налог и при этом не переносит эту уплату на другое лицо.

Уклонение может быть непреднамеренным, например, в результате незнания обязанностей или преднамеренным (например, вследствие

заведомого обмана или через отказ от покупки товаров, на которые налагается сбор).

Масштабы уклонений зависят от следующих факторов:

- *уровня профессионализма работников налоговых служб;
- *степени информированности хозяйственных агентов о действующем законодательстве;
- *эластичности спроса и предложения;
- *границ деятельности теневой экономики;
- *высоты ставок обложения;
- *размера налагаемых штрафов и др.

Эластичность характеризует способность налоговой системы к быстрому расширению в случае чрезвычайных дополнительных расходов государства.

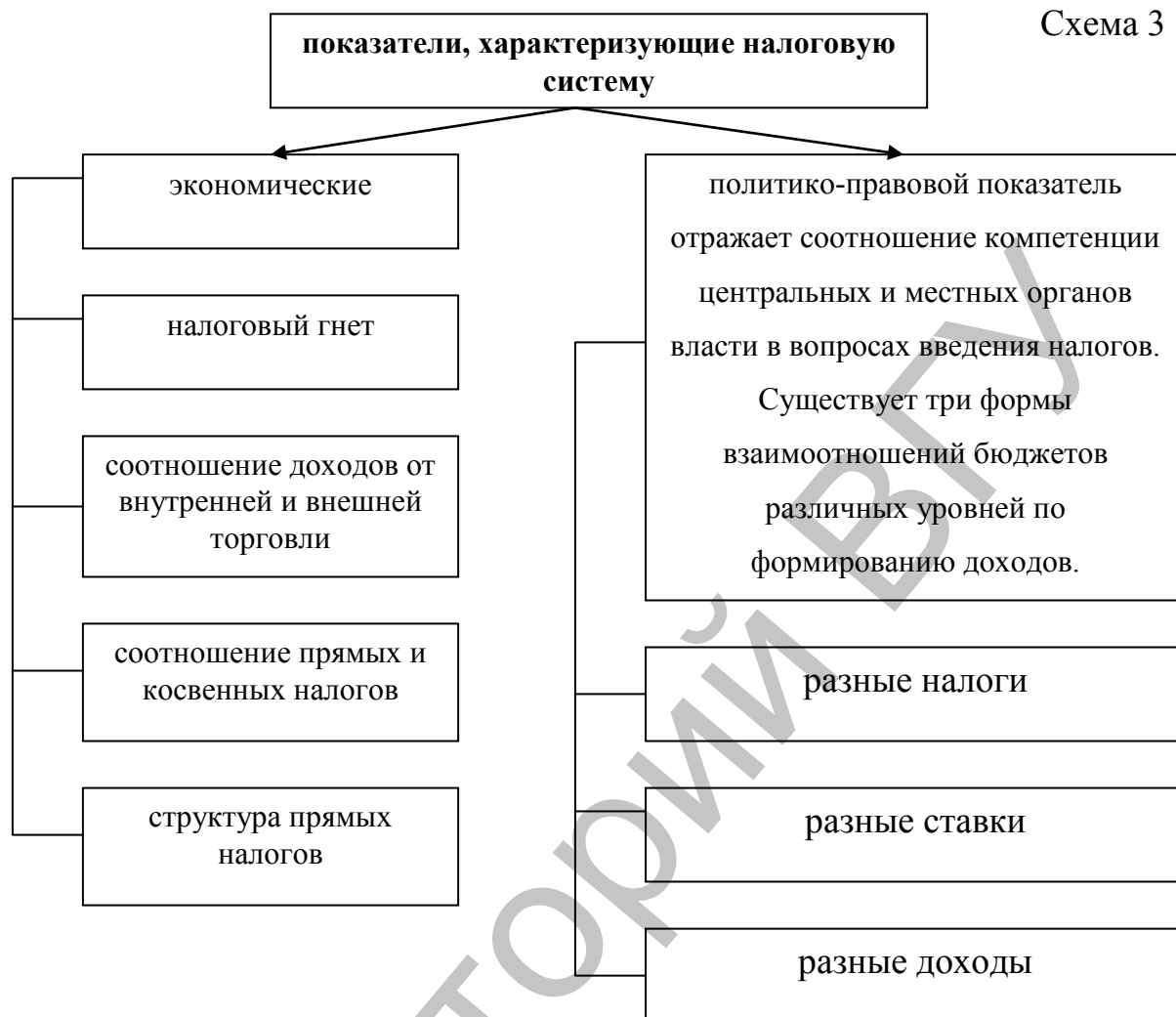
Существует несколько путей увеличения эластичности:

- *путем простого повышения ставки изъятий нескольких налогов (например, подоходного с граждан, на имущество предприятий);
- *путем увеличения доли косвенных налогов (таможенных пошлин, акцизов) в общей величине фискальных поступлений.

Эластичность налоговой системы имеет свои пределы. По расчетам западных специалистов, если налоговые изъятия превышают 50-70% от совокупного дохода плательщика, то налоговая система становится неспособной к дальнейшему расширению.

Налоговая система характеризуется экономическими и политико-правовыми показателями (см.: схема 3).

Схема 3



Основные экономические показатели:

1.Налоговый гнет. В экономически развитых странах с социально ориентированной экономикой среднее значение налогового бремени-40-45%. Налоговое бремя может исчисляться для экономики страны в целом и для конкретных налогоплательщиков. Для конкретного налогоплательщика налоговое бремя показывает долю совокупного дохода этого лица, который отчуждается в бюджет.

2.Соотношение доходов от внутренней и внешней торговли. Этот показатель зависит от состояния экономики страны в целом. Чем больше развита промышленность, тем в больших объемах страна экспортирует готовый продукт. Правительства, заинтересованные в развитии национальной промышленности, уменьшают или вовсе ликвидируют экспортные пошлины, поэтому их поступления незначительны. И наоборот,

выше доля доходов бюджета от внутреннего налогообложения. В менее развитых странах-экспортерах сырья, протекционистская политика состоит в увеличении таможенных сборов, поэтому доля доходов от внешнеэкономической деятельности в этих странах выше. Экспорт признан в Республике Беларусь одним из приоритетов экономической политики.

3. Соотношение прямых и косвенных налогов. По механизму взимания и контроля косвенные налоги являются более простыми, чем прямые налоги. Они не требуют развитого налогового аппарата и изощренной системы расчетов. Поэтому, как правило, в менее развитых странах доля косвенных налогов выше. Кроме того, доходы населения в этих странах ниже, что также определяет незначительный уровень прямых налогов. В Республике Беларусь преобладает косвенное налогообложение.

4. Структура прямых налогов. Структура прямых налогов зависит от отношений собственности и соответствующих им распределительных отношений.

Политико-правовой показатель отражает соотношение компетенции центральных и местных органов власти в вопросах введения налогов. Существует три формы взаимоотношений бюджетов различных уровней по формированию доходов:

1) разные налоги - каждый уровень власти вводит свои налоги, при этом существует два варианта:

- полное разделение прав и ответственности различных уровней власти в установление налогов;
- не полное разделение прав и ответственности различных уровней власти и установления налогов;

2) разные ставки - основные условия взимания того или иного конкретного налога устанавливаются центральные органы власти, а местные органы власти определяют ставки налога, по которым исчисляется налог, зачисляемый конкретной местный бюджет. При этом общий размер

налоговый ставки также может ограничиваться центральными органами власти.

3) Разные доходы. При данной форме свобода местных органов власти не значительна, ибо в данном случае между бюджетами различных уровней делится сумма собранного налога. Порядок и условия раздела устанавливается центральной властью либо по каким-то установленным нормативам.

Налоговая система Республики Беларусь строится исходя из следующих принципов:

1. единства налоговой системы. Этот принцип закреплён в Налоговом кодексе Республики Беларусь в статье 2 пункт 4-"Не допускается установление налогов, сборов (пошлин) и льгот по их уплате, наносящих ущерб национальной безопасности республики Беларусь, ее территориальной целостности, политической экономической стабильности, в том числе нарушающих единое экономическое пространство Республики Беларусь, ограничивающих свободное передвижение физических лиц, перемещение товаров (работ, услуг) или финансовых средств в пределах территории Республики Беларусь либо создающих в нарушении Конституции Республики Беларусь и принятых в соответствии с ней законодательных актов иные препятствия для осуществления предпринимательской и другой деятельности организации и физических лиц, кроме запрещенной законодательными актами";

2. подвижности налоговой системы- налоги и иные платежи могут быть изменены в сторону как увеличения, так и уменьшения или отмены в соответствии с возможностями государства на определенном этапе его развития. Воплощение данного принципа на практике являются многочисленные изменения в налоговом законодательстве, характерные для белорусской налоговой системы;

3. стабильность налоговой системы. Налоговую систему можно считать стабильной и благоприятной для предпринимательской деятельности, если

остаются неизменными принципы налогообложения, состав налоговой системы, наиболее значимые льготы и санкции (если при этом ставки налогов не выходят за пределы экономической целесообразности).

4. множественности налогов. Согласно этому принципу налоговая система должна быть основана на совокупности дифференцированных налогов и объектов обложения таким образом, чтобы комбинация различных налогов и облагаемых объектов образовывала такую систему, которая отвечала бы требованию перераспределения налогового бремени по плательщикам.

В теории существуют два вида налоговых систем:

1. шедулярная - весь доход, получаемый налогоплательщиком, делится на части - шедулы. Каждая из них облагается особым образом - для разных шедул могут быть установлены различные ставки, льготы, другие элементы налога.

2. глобальная - все доходы физических, юридических лиц облагаются одинаково. Такая система облегчает расчеты налогов и упрощает планирование финансового результата для предпринимателей. В чистом виде в Республике Беларусь ни одна из них не преобладает.

2. Налоговая политика государства. Налоговое планирование предприятия

Налоговая политика государства - система актов и мероприятий, проводимых государством в области налогообложения и направленных на реализацию конкретных задач, стоящих перед обществом.

Существует три типа налоговой политики:

1. Политика максимальных налогов. Существует вероятность того, что повышение налогов приведет к снижению мотивации деятельности и не сопровождается приростом государственных доходов.

2. Политика оптимальных налогов, которая способствует развитию предпринимательства и малого бизнеса, обеспечивая им благоприятный налоговый климат.

3. Политика, предусматривающая довольно высокий уровень обложения, но при значительной государственной социальной защите, когда доходы бюджета направляются на увеличение различных социальных фондов.

Для Республики Беларусь характерен первый тип в сочетании с третьим.

Изменяя налоговую политику, манипулируя налоговым механизмом, государство получает возможность стимулировать экономическое развитие или сдерживать его. Цель регулирования – создание общего налогового климата для внутренней и внешней деятельности компаний обеспечение преференциальных налоговых условий для стимулирования приоритетных направлений движения капитала.

Исходя из налоговой политики государства, субъекты хозяйствования могут осуществлять налоговое планирование, которое представляет собой использование физическими и юридическими лицами своих прав для минимизации налоговых платежей в рамках действующего законодательства. В его основе лежит полное использование всех разрешенных законами льгот и возможностей, предоставляемых государством. В связи с этим, налоговое планирование необходимо отличать от уклонения от уплаты налогов.

Минимизация налоговых платежей может быть проведена по нескольким направлениям:

1. выбор оптимальной организационно-правовой формы с т.з. налогообложения (малые предприятия; недавно созданные предприятия по переработке, производству сельскохозяйственной продукции; индивидуальный предприниматель, а не юридическое лицо);

2. выбор места для размещения и регистрации фирмы (разные регионы, СЭЗ);

3. тщательное исследование и использование действующих налоговых льгот, связанных с производственной, коммерческой и финансовой деятельностью (использование новых технологий, фирмы-экспортеры, включение в штат определенной категории работников);

4. оптимальное использование прибыли и свободного капитала, выбор инвестиционной политики (вложения в государственные ценные бумаги, реинвестирование прибыли на техническое перевооружение, реконструкцию производства, инновационные разработки).

Кроме того, налоговое планирование подразумевает использование всех возможностей хозяйственных договоров, безупречное ведение бухгалтерского и налогового учета, использование законных способов защиты нарушенных прав.

3. Международное двойное налогообложение. Антиналогообложение

Международное двойное налогообложение – одновременное обложение в двух и более странах одного плательщика в отношении одного и того же объекта одним и тем же или аналогичным налогом.

Двойное налогообложение увеличивает затраты налогоплательщиков, что заставляет предпринимателей сдерживать деловую активность во внешнеэкономических связях или повышать цены. В целях уменьшения затрат, вызванных двойным налогообложением, предприниматели вынуждены повышать цены либо уводить свой бизнес за пределами страны «в тень».

Антиналогообложение - ситуация, возникающая из-за несогласованности налоговых систем разных стран, и проявляющаяся в том, что плательщик не признается ни одной страной в качестве своего (т.н. налоговые люки). В чистом виде такая ситуация не встречается, поскольку государства стараются охватить своей налоговой юрисдикцией как можно

больше плательщиков и объектов налогообложения. Оно используется в целях избежания уплаты налогов путем перенесения объекта налогообложения в страну с более низкими налогами. Это приводит к увеличению рентабельности международных сделок и к снижению интереса к участию в развитии собственной экономики, а также выводу капитала из страны.

Если антиналогообложение, как было сказано выше, встречается крайне редко, то международное двойное налогообложение – довольно часто встречающееся явление, и т.к. оно снижает активность во внешнеэкономической сфере, то государства разрабатывают систему мер и способов, снижающих либо устраняющих двойное налогообложение.

К способам, исключаящим международное двойное налогообложение относятся:

1. распределительный метод – предлагает государствам договориться между собой о распределении различных категорий объектов, попадающих под их налоговую юрисдикцию. В результате заключается договор об избежании международного двойного налогообложения, в которых перечисляются отдельные виды объектов, которые облагаются в одной стране и освобождаются от обложения в другой.

2. Налоговый зачет – зачет уплаченных за рубежом налогов в счет внутренних налоговых обязательств, т.е. налоговая база формируется с учетом доходов, полученных за границей, а затем из рассчитанной суммы налогов вычитаются налоги, уплаченные за границей.

3. Налоговая скидка – налог, уплаченный в иностранном государстве рассматривается как расходы, вычитаемые из суммы доходов, полученных за отчетный период.

Тема 3. НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ

1. Понятие, особенности и состав налоговых правоотношений

Налоговые правоотношения – урегулированные нормами налогового права общественные отношения, возникающие при установлении, введении, исчислении и уплате налогов и других обязательных платежей.

Налоговые отношения содержат все основные признаки любого правоотношения:

1. они возникают, изменяются и прекращаются при наличии определенных условий в соответствии с налогово-правовой нормой;
2. имеют волевой характер;
3. субъекты правоотношений связаны между собой взаимными правами и обязанностями.

Помимо этого, налоговые правоотношения имеют свои особые признаки:

1. возникают и развиваются в процессе налоговой деятельности государства, т.е. деятельности по установлению, введению и взиманию налогов;
2. в налоговых правоотношениях прямо выражается воля и интересы государства, т.е. они являются формой реализации публичных интересов;
3. одним из обязательных участников является уполномоченный на то государственный орган, наделенный властными полномочиями;
4. являются по своей сущности экономическими отношениями и носят ярко выраженный денежный характер;
5. являются обязательственными, что вытекает из обязанности уплачивать установленные законодательством налоги и сборы;
6. включают две группы отношений: общие и специальные. Общие возникают между налогоплательщиками и государством по поводу

исполнения налогового обязательства и имеют денежный характер. Специальные возникают в процессе реализации налогового обязательства налогоплательщика перед государством между плательщиком и налоговыми органами, банками, финансовыми органами и т.д.

Наиболее точно выразить специфику налоговых отношений позволяет определения понятия налогового обязательства, которое характеризуется следующими чертами:

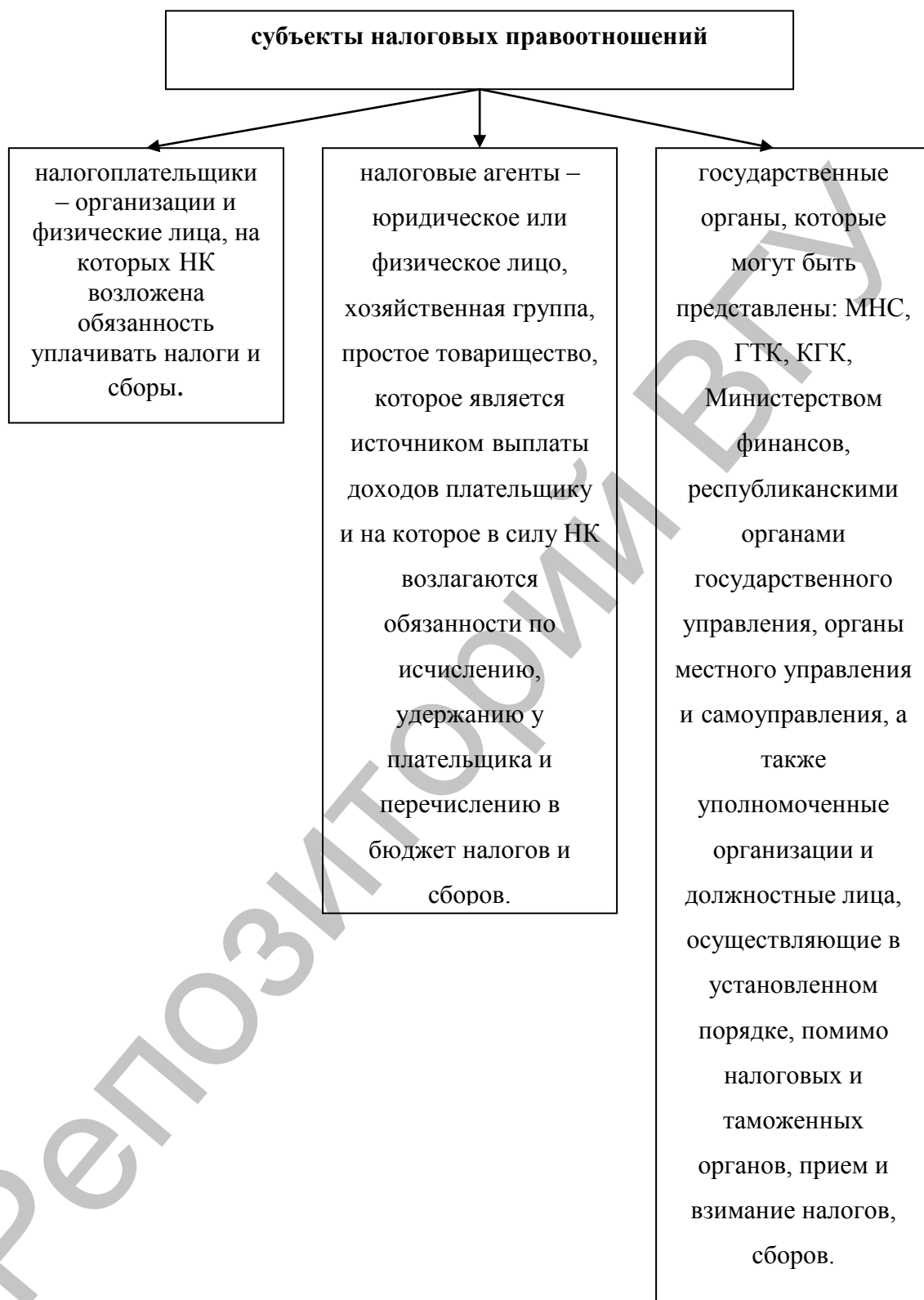
1. имущественное (передача государству денежных средств);
2. относительное (имеет строго определенных состав участников);
3. активный тип (обязанность плательщика платить налоги);
4. гарантированное (побуждением к его выполнению являются санкции, применяемые уполномоченными на то государственными органами за нарушение налогового законодательства);
5. положительное содержание (налоговому обязательству, как правилу, не свойственны требования воздержаться от совершения определенных действий).

Налоговые правоотношения включают следующие элементы:

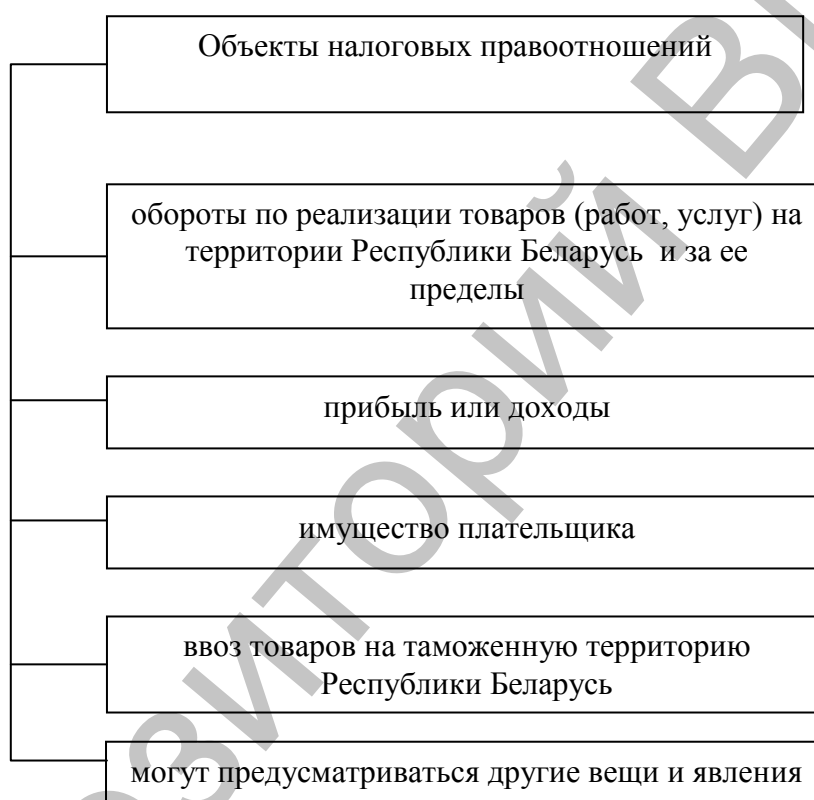
- субъекты;
- объекты;
- содержание.

Субъекты налоговых правоотношений – физические лица и коллективные образования, способные участвовать в налоговых отношениях (т.е. обладающие правоспособностью и дееспособностью) и выступающие как носители налоговых прав и обязанностей, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Субъекты налоговых правоотношений обладают налоговой правоспособностью и дееспособностью, в т.ч. деликтоспособностью в неразрывном единстве.



Объектами налоговых правоотношений являются объекты налогообложения – обстоятельства, с наличием которых у плательщика налоговое законодательство связывает возникновение налогового обязательства. Каждый налог, сбор имеет самостоятельный объект налогообложения. Один и тот же объект может облагаться определенным налогом у одного плательщика только один раз за соответствующий налоговый период.



Содержание налоговых правоотношений раскрывается через субъективные права и обязанности их участников. Субъективные права – определенные правовые возможности положительного поведения управомоченных субъектов, требование соответствующего поведения от правообязанных субъектов, использование государственного принуждения в случаях неисполнения одной из сторон своих обязанностей, пользование льготами по обязательным платежам. Отличительной чертой субъективных прав является мера поведения, обеспечиваемая не только законом, но и обязанностями других участников правоотношений. Содержание налоговых

правоотношений всегда проявляется в корреспонденции прав и обязанностей их участников.

2. Плательщики налогов и иные обязанные лица

Плательщиками налогов сборов (пошлин) являются:

1. юридические лица Республики Беларусь - организации, местом нахождения которых является Республика Беларусь.
2. иностранные юридические лица и международные организации, которые не являются налоговыми резидентами Республики Беларусь и уплачивают налоги только с объектов, образовавшихся на территории Республики Беларусь;
2. Участники договора о совместной деятельности (простые товарищества).
3. Хозяйственные группы – объединения юридических лиц, осуществляющих хозяйственную деятельность на основе договора о создании финансово-промышленной группы.
4. Физические лица – граждане Республики Беларусь, иностранные граждане и лица без гражданства, в т.ч. индивидуальные предприниматели к которым относят и частных нотариусов.

Плательщик может участвовать в налоговых отношениях лично либо через своего представителя. Полномочия представителя подлежат документальному подтверждению.

Говоря о субъектах налоговых правоотношений вообще и о плательщиках в частности, необходимо выделить такое понятие как «взаимозависимые лица».

Взаимозависимые лица - физические лица и организации, наличие отношений между которыми оказывает непосредственное влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц. К таким отношениям относятся:

1. отношения между лицами, являющимися учредителями одной организации;
2. отношения, когда одно лицо выступает учредителем другой организации, если доля такого участия составляет не менее 20%;
3. отношения, когда одно лицо подчиняется другому по должностному положению либо одно лицо находится под контролем другого;
4. когда лица совместно контролируют третье лицо;
5. когда физические лица состоят в соответствии с законодательством в брачных отношениях, отношениях близкого родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также опекуна, попечителя и подопечного.

В отношении сделок между такими лицами проявляют особое внимание, т.к. именно здесь осуществляются имеющие легальный вид схемы уклонения от налогообложения или налоговое мошенничество. Основой для функционирования таких схем являются различия в налоговых режимах, особенно на внешнем уровне, когда налоговые законодательства предусматривают разный уровень налоговых изъятий, а отдельные территории объявлены оффшорными зонами. Предприятие – налоговый резидент, создавая дочернюю фирму в оффшорной зоне и продавая ей свою продукцию по минимальным ценам, которая впоследствии реализуется по рыночным ценам, не только уклоняется от налогов в своем государстве, но и выводит капитал из страны, оставляя свою прибыль на счетах в зарубежных банках.

3. Налоговые органы: общая характеристика правового статуса

В данной аспекте необходимо рассмотреть компетенцию трех государственных органов - Министерства по налогам и сборам Республики

Беларусь (далее - МНС), Комитета государственного контроля Республики Беларусь (далее - КГК) и Государственного таможенного комитета Республики Беларусь (далее - ГТК).

Если провести вышеназванные органы через классификацию государственных органов, то можно охарактеризовать их следующим образом: все эти органы по масштабу деятельности являются общегосударственными, т.е. их полномочия распространяются на всю территорию республики; по отношению к другим организациям – это органы внешнего действия, поскольку распространяют свои полномочия за пределы отрасли, т.е. являются надведомственными; по порядку образования все указанные органы относятся к органам, образуемым Президентом Республики Беларусь; по характеру компетенции – это органы межотраслевой компетенции, поскольку выполняют функции в отношении неподчиненных органов, предприятий, учреждений; по порядку разрешения подведомственных вопросов – единоначальные органы, поскольку основной формой их работы является единоначальное решение значительной части вопросов своей компетенции, и, наконец, по источнику финансирования все указанные органы относятся к госбюджетным.

Комитет государственного контроля Республики Беларусь (КГК) является органом, осуществляющим государственный контроль за исполнением республиканского бюджета, использованием государственной собственности, исполнением законов, актов Президента Республики Беларусь, Парламента Республики Беларусь, Совета министров Республики Беларусь и других государственных органов, регулирующих отношения государственной собственности, хозяйственные, финансовые и налоговые отношения. КГК образуется Президентом Республики Беларусь. Его деятельность регламентируется Конституцией Республики Беларусь, законами, и, прежде всего, Законом Республики Беларусь от 09.02.2000 г. № 369-З «О комитете государственного контроля Республики Беларусь», декретами, указами, распоряжениями Президента Республики Беларусь, а также международными

договорами. В соответствии со статьей 2 Закона «О Комитете государственного контроля», КГК в пределах своей компетенции осуществляет государственный контроль за исполнением республиканского бюджета, соблюдением законодательства в области финансовых и налоговых отношений в системе местных бюджетов и государственных целевых бюджетных и внебюджетных фондов; состоянием контрольно-ревизионной работы в государственных органах, а также за проведением проверок (ревизий) иных юридических лиц и индивидуальных предпринимателей; исполнением Национальным банком Республики Беларусь и иными банками, страховыми и небанковскими финансовыми организациями законодательства, регулирующего отношения государственной собственности, хозяйственные, финансовые и налоговые отношения; соблюдением юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями законодательства, определяющего правила торговли и обслуживания населения, порядок формирования цен на товары (работы, услуги) и дисциплины цен при реализации товаров и др. Для решения поставленных задач, КГК и его территориальные органы наделены достаточно широким кругом контрольных полномочий, включающих в себя право на получение информации от государственных органов, иных юридических лиц, а также индивидуальных предпринимателей, необходимой для осуществления контроля; проводить проверки (ревизии) деятельности государственных органов, юридических лиц и индивидуальных предпринимателей; выносить решения о взыскании в бюджет невнесенных платежей, выявленных проверками, а также экономических санкций, в том числе штрафов и т.д.

Кроме того, органы КГК вправе осуществлять производство по делам об административных правонарушениях по вопросам, относящимся к их компетенции, в частности, КоАП Республики Беларусь 1984 года установил 26 составов правонарушений, к ответственности за совершение которых лицо привлекается органами КГК (ст. 224-9 КоАП).

В систему КГК входит два структурных подразделения, компетенция которых напрямую касается темы настоящего исследования – Департамент финансового мониторинга КГК Республики Беларусь (далее - ДФМ) и Департамент финансовых расследований КГК Республики Беларусь (далее - ДФР).

Деятельность ДФР регламентирована конституцией Республики Беларусь, Законом Республики Беларусь от 04.06.2001 г. № 30-З «Об органах финансовых расследований», международными договорами и другими актами законодательства Республики Беларусь. В соответствии с указанным законом, основными задачами органов финансовых расследований являются: предупреждение, выявление и пресечение правонарушений в сферах предпринимательства и налогообложения; производство дознания и предварительного следствия по делам, отнесенным законом к ведению органов финансовых расследований; разработка и осуществление в пределах своей компетенции мер по предотвращению и пресечению коррупции в налоговых органах; взаимодействие с правоохранительными органами республики и других государств, ведущими борьбу с преступностью.

Что касается ДФМ, то это совсем новое подразделение, созданное в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 14.09.2003 года № 408 «Об образовании Департамента финансового мониторинга Комитета государственного контроля Республики Беларусь». ДФМ является структурным подразделением КГК с правами юридического лица и уполномочен в соответствии с законодательством Республики Беларусь принимать меры по противодействию легализации доходов, полученных незаконным путем. Департамент в своей деятельности руководствуется Конституцией Республики Беларусь, Законом «О Комитете государственного контроля Республики Беларусь», Законом Республики Беларусь от 19.07.2000 г. «О мерах по предотвращению легализации доходов, полученных незаконным путем», иными актами законодательства, в том числе Положением о Департаменте финансового мониторинга Комитета государственного контроля

Республики Беларусь, утвержденным вышеназванным указом Президента Республики Беларусь. Основными задачами ДФМ являются: принятие эффективных мер по противодействию легализации доходов, полученных незаконным путем; создание и функционирование автоматизированной интегрированной системы учета обработки и анализа информации о финансовых операциях, подлежащих особому контролю; взаимодействие с компетентными органами иностранных государств в соответствии с международными договорами Республики Беларусь в области противодействия легализации доходов, полученных незаконным путем; участие в установленном порядке в работе международных организаций по вопросам противодействия легализации доходов, полученных незаконным путем.

Поскольку статья 8 Общей части НК относит к налогам, сборам (пошлинам), взимаемым в республиканский и (или) местные бюджеты в числе прочих и таможенные платежи, а именно, НДС, акцизы, таможенную пошлину и таможенные сборы, при исследовании данной темы необходимо рассмотреть и деятельность Государственного таможенного комитета (ГТК) в сфере осуществления контроля за уплатой названных платежей. В соответствии со статьей 22 НК плательщик налогов, сборов (пошлин), подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Республики Беларусь, обязаны предоставить в таможенные органы и их должностным лицам при проведении налоговых проверок документы и сведения, необходимые для налогообложения. Таким образом, на ГТК Республики Беларусь и его органы законодательством возложено выполнение функций по осуществлению контроля за деятельностью юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. Контроль таможенными органами осуществляется в различных формах. В частности, это проверка документов и сведений, необходимых для таможенных целей, таможенный досмотр, учет товаров и транспортных средств, проверка системы учета и отчетности и прочее. Основными нормативными правовыми актами, определяющими

порядок проведения таможенными органами Республики Беларусь проверки финансово-хозяйственной деятельности юридических лиц и индивидуальных предпринимателей являются следующие: Таможенный кодекс Республики Беларусь (далее - ТК); Указ Президента Республики Беларусь от 15.11.1999 года № 673 «О некоторых мерах по совершенствованию координации деятельности контролирующих органов Республики Беларусь и порядка применения ими экономических санкций»; инструкция о порядке организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности лиц, осуществляющих деятельность, контроль за которой возложен на таможенные органы Республики Беларусь, утвержденная постановлением ГТК Республики Беларусь от 28.11.2002 года № 97; Общая часть Налогового кодекса Республики Беларусь; Указ Президента Республики Беларусь от 07.05.2003 г. № 185 «О некоторых вопросах применения таможенными органами Республики Беларусь экономических санкций, наложения ареста на имущество и признании утратившими силу некоторых Указов и положений Указов Президента Республики Беларусь»; инструкция о возникновении и прекращении налогового обязательства, возникновении и прекращении обязательства по уплате процентов, возникновении и погашении таможенной задолженности по процентам, утвержденная постановлением ГТК Республики Беларусь от 28.01.2004 года № 9; постановление ГТК Республики Беларусь от 17.06.2004 года № 49 «О толковании норм постановления ГТК Республики Беларусь от 28.01.2004 года № 9 и распространении его действия». Так же как и КГК Республики Беларусь, ГТК вправе применять финансовые санкции, а также привлекать виновное лицо к административной ответственности. В частности, статья 213 КоАП предусматривает 28 составов административных правонарушений, производство по которым ведут таможенные органы.

Основной объем функций в сфере налогового контроля принадлежит Министерству по налогам и сборам Республики Беларусь. Его деятельность регламентируется Конституцией Республики Беларусь, Общей частью налогового кодекса Республики Беларусь, Законом Республики Беларусь от

02.02.1994 года № 2737-XII «О государственной налоговой инспекции Республики Беларусь», а также постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 31.10.2001 года № 1592 «Вопросы министерства по налогам и сборам Республики Беларусь». Основными задачами МНС являются: осуществление контроля в пределах своей компетенции за соблюдением законодательства о налогах и предпринимательстве, декларированием физическими лицами доходов, имущества и источников денежных средств, обеспечением правильного исчисления, полной и своевременной уплаты налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджет, государственные целевые бюджетные и государственные внебюджетные фонды; осуществление контроля за производством и оборотом алкогольной продукции и табачных изделий; учет исчисленных и уплаченных (взысканных) налогов в бюджет и др. В составе МНС создано такое подразделение, как Департамент по контролю за производством и оборотом алкогольной, непивной спиртосодержащей продукции, спирта этилового из непивного сырья и табачных изделий.

Однако действующее законодательство возлагает на налоговые органы, кроме осуществления непосредственно налогового контроля, еще и контроль с правом применения мер ответственности за соблюдением следующих законодательных актов: Указа Президента Республики Беларусь от 02.06.1997 г. № 311 «О совершенствовании порядка обязательной продажи иностранной валюты»; Декрета Президента Республики Беларусь от 01.12.1998 г. № 21 «о мерах по упорядочению игорного бизнеса в Республики Беларусь»; Декрета Президента Республики Беларусь от 23.12.1998 г. № 24 «О мерах по совершенствованию охранной деятельности в Республики Беларусь»; Декрета Президента Республики Беларусь от 16.03.1999 г. № 11 «Об упорядочении государственной регистрации и ликвидации (прекращения деятельности) субъектов хозяйствования»; Указа Президента Республики Беларусь от 07.03.2000 № 117 «О некоторых мерах по упорядочению посреднической деятельности при продаже товаров»; Указа Президента Республики Беларусь

от 29.06.2000 г. № 359 «Об утверждении порядка расчетов между юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями в Республике Беларусь»; Закона Республики Беларусь от 19.07.2000 г. № 426-З «о мерах по предотвращению легализации доходов, полученных незаконным путем» в части представления специального формуляра регистрации финансовой операции, подлежащей особому контролю, а также проверки информации, содержащейся в поступившем в налоговый орган специальном формуляре; Декрета Президента Республики Беларусь от 04.10.2002 г. № 25 «О дополнительных мерах по борьбе с незаконным обращением автомобильного бензина и дизельного топлива в Республики Беларусь»; Декрета Президента Республики Беларусь от 17.12. 2002 г. № 28 «О государственном регулировании производства, оборота, рекламы и потребления табачного сырья и табачных изделий»; Декрета Президента Республики Беларусь от 18.12.2002 г. № 30 «О государственном регулировании производства, оборота и рекламы алкогольной, непищевой спиртосодержащей продукции и этилового спирта»; Указа Президента Республики Беларусь от 30.01.2003 г. № 51 «О проведении рекламных игр в Республике Беларусь»; Правила ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами в Республики Беларусь, утвержденных постановлением Правления Нацбанка Республики Беларусь от 26.03.2003 г. № 57; Декрета Президента Республики Беларусь от 28.11.2003 г. № 24 «О получении и использовании иностранной безвозмездной помощи»; Указа Президента Республики Беларусь от 28.11.2003 г. № 537 «Об утверждении Положения о порядке осуществления контроля за целевым использованием иностранной безвозмездной помощи».

Соблюдение вышеуказанных документов может проверяться как в ходе отдельной (тематической или рейдовой) проверки, так и одновременно с проверкой своевременности и правильности исчисления и уплаты (удержания) налогов, сборов (пошлин).

Поскольку налоговые органы осуществляют контроль за соблюдением плательщиками не только налогового законодательства, но и законодательства

о предпринимательстве, постановлением МНС Республики Беларусь от 29.12.2003 № 124 утверждена Инструкция о порядке организации и проведения проверок налоговыми органами (далее – Инструкция № 124) – нормативный правовой акт, регламентирующий вопросы проведения проверок налоговыми органами, положения которого базируются на нормах НК и Порядка организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности и применения экономических санкций, утвержденного Указом Президента Республики Беларусь от 15.11.1999 № 673 (в ред. Указа Президента Республики Беларусь от 06.12.2001 № 722).

Взаимоотношения описанных выше органов регламентируется различными нормативными актами, прежде всего, Указом Президента Республики Беларусь от 25.05.2000 г. № 293 «О мерах по усилению ведомственного контроля в Республики Беларусь» и Указом Президента Республики Беларусь от 15.11.1999 г. № 673 «О некоторых мерах по совершенствованию координации деятельности контролирующих органов Республики Беларусь и порядка применения ими экономических санкций».

Необходимо отметить, что все три указанных органа имеют право проводить проверки (ревизии) финансово-хозяйственной деятельности юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, а также осуществлять контроль в отношении физических лиц по вопросам, отнесенным к их компетенции, а также привлекать к финансовой и административной ответственности. В частности компетенция КГК и МНС в вопросах привлечения к административной ответственности пересекается при применении статей КоАП 1984 года 151-3 «Нарушение порядка ведения бухгалтерского учета и отчетности, уничтожение документов бухгалтерского учета или их сокрытие» и 154-1 «Соккрытие, занижение прибыли и доходов», кроме того, правонарушение, предусмотренное статьей 154 КоАП 1984 года «Нарушение правил осуществления предпринимательской деятельности» также выявляется в ходе проведения проверок, проводимых органами КГК или МНС (однако к ответственности за совершение данного правонарушения

органы МНС привлекать не могут, этот вопрос относится к компетенции КГК и суда). При этом, некоторое разграничение в компетенции МНС и КГК существуют, например Постановлением КГК Республики Беларусь и МНС Республики Беларусь от 26.09.2002г. № 2-91 утверждено Положение о порядке взаимодействия органов КГК и инспекций МНС при обращении задолженности по уплате сумм экономических санкций, примененных органами КГК, на денежные средства, находящиеся на счетах дебиторов юридических лиц и индивидуальных предпринимателей – правонарушителей. В соответствии с указанным положением, органы КГК не в праве взыскивать задолженность путем обращения взыскания на счета дебиторов должника, такое право предоставлено только ИМНС.

Что касается ГТК, то он привлекает к ответственности за совершение правонарушений, предусмотренных статьями 193-19 – 193-47 КоАП 1984 года, и в этом плане его компетенция с КГК и МНС не пересекается.

4. Права и обязанности субъектов налоговых правоотношений

Права и обязанности субъектов налоговых правоотношений, в целом, закреплены в Общей части НК. Однако необходимо помнить, что ряд прав и обязанностей устанавливаются и другими нормативными актами в отношении отдельных субъектов, например, таможенное законодательство более детально регламентирует деятельность таможенных органов, действующим является Закон Республики Беларусь «О государственной налоговой инспекции» и т.д.

Правам и обязанностям плательщиков и налоговых агентов посвящены статьи 21, 22, 23 НК, права, обязанности и ответственность налоговых и таможенных органов регламентируются статьями 81, 82, 83, 84 НК.

Плательщик имеет право:

1. получать от налоговых органов по месту постановки на учет бесплатную информацию о действующих налогах, сборах, актах налогового

законодательства, а также о правах и обязанностях плательщиков, налоговых органов;

2. получать от налоговых органов письменные разъяснения по вопросам применения актов налогового законодательства;

3. представлять свои интересы лично или через своего представителя;

4. использовать налоговые льготы при наличии оснований;

5. на зачет или возврат излишне уплаченных, а также излишне взысканных сумм налогов, сборов, пеней;

6. присутствовать при проведении налоговой проверки;

7. получать акт налоговой проверки, представлять в налоговые органы и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также возражения по актам налоговых проверок;

8. требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения актов налогового законодательства;

9. требовать соблюдения налоговой тайны;

10. обжаловать решения налоговых органов и действия их должностных лиц;

11. на возмещение убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов.

Плательщикам гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов. Права плательщиков обеспечиваются соответствующими обязанностями налоговых органов.

Плательщик обязан:

1. уплачивать установленные налоги, сборы;

2. стать на учет в налоговые органы;

3. вести в установленном порядке учет доходов и иных объектов в случаях, предусмотренных законодательством;

4. представлять в налоговый орган бухгалтерские отчеты, балансы, декларации и др. необходимые документы;

5. вести учет дебиторской задолженности и при наличии задолженности по налогам предоставлять в налоговый орган перечень дебиторов;
6. обеспечивать должностным лицам налоговых органов возможность выполнять их обязанности при проведении проверок;
7. подписать акт налоговой проверки;
8. выполнять законные требования налоговых органов об устранении выявленных нарушений;
9. сообщать в налоговый орган сведения об открытии или закрытии расчетного счета, об участии в белорусской или иностранной организации, о принятии решения о ликвидации или реорганизации и другие сведения;
10. предоставлять документы, подтверждающие право на налоговые льготы;
11. обеспечивать сохранность бухгалтерских документов;
12. выполнять др. обязанности.

Налоговые агенты имеют те же права, что и плательщики. Обязаны:

1. исчислять, удерживать из средств, причитающихся плательщику, и перечислять в бюджет соответствующие налоги, сборы;
2. по каждому плательщику вести учет начисленных и выплаченных доходов, удержанных налогов;
3. представлять в налоговые органы документы и сведения, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления в бюджет налогов;
4. выполнять другие обязанности.

Налоговые органы имеют право:

1. получать от плательщика (иного обязанного лица) необходимые для исчисления и уплаты налогов, сборов (пошлин) документы (их копии), иную информацию, касающуюся деятельности и имущества плательщика (иного обязанного лица);

2. вызывать в налоговые органы плательщиков (иных обязанных лиц), а также других лиц, имеющих документы и (или) информацию о деятельности плательщиков (иных обязанных лиц), в отношении которых проводится налоговая проверка;

3. заявлять ходатайства:

3.1. о ликвидации организаций и прекращении деятельности индивидуальных предпринимателей;

3.2. о лишении организаций и индивидуальных предпринимателей специальных разрешений (лицензий) на осуществление определенных видов деятельности;

4. в порядке, установленном законодательством, направлять в суд иски (заявления):

4.1. о ликвидации организации, прекращении деятельности индивидуального предпринимателя;

4.2. о признании осуществляемой плательщиком (иным обязанным лицом) деятельности незаконной в случае нарушения установленного порядка ее осуществления, а также о признании сделок (договоров) недействительными;

4.3. о взыскании налога, сбора (пошлины), пени за счет имущества плательщика (иного обязанного лица);

4.4. об экономической несостоятельности (банкротстве) плательщика (иного обязанного лица);

4.5. другие иски (заявления), предусмотренные законодательством;

5. получать от других государственных органов, организаций и физических лиц необходимые для выполнения возложенных на налоговые органы обязанностей информацию и документы, в том числе заключения соответствующих специалистов, экспертов;

6. при проведении налоговой проверки проверять у должностных лиц организаций и физических лиц удостоверяющие личность документы, бухгалтерские книги и другие реестры учета, статистические и бухгалтерские

отчеты, балансы, счета и иные документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов, сборов (пошлин), наличные деньги в кассе и у подотчетных лиц, ценные бумаги и другое имущество, а также в порядке, установленном законодательством, производить личный досмотр и досмотр находящихся при них вещей, документов, ценностей и транспортных средств;

7. взыскивать в установленном настоящим Кодексом порядке неуплаченные (не полностью уплаченные) суммы налогов, сборов (пошлин), пеней;

8. приостанавливать в случаях, установленных настоящим Кодексом, операции плательщиков (иных обязанных лиц) по их счетам в банках;

9. доступа должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение плательщика (иного обязанного лица) в порядке, установленном статьей 74 настоящего Кодекса;

10. назначать инвентаризацию имущества плательщика (иного обязанного лица) и опечатывать кассы, помещения, места хранения документов и (или) имущества плательщика (иного обязанного лица);

11. в целях налогового контроля в порядке, определяемом законодательством, создавать налоговые посты, обеспечивая нахождение должностных лиц налоговых органов на территории и (или) в помещениях плательщика (иного обязанного лица);

12. вносить в компетентные органы предложения о приостановлении выезда за пределы Республики Беларусь физических лиц до погашения ими задолженности по налоговому обязательству;

13. проводить в порядке, определяемом законодательством, контрольные закупки товарно-материальных ценностей и контрольные оформления заказов на выполнение работ, оказание услуг для проверки соблюдения плательщиками налогового законодательства и установленного порядка приема наличных денежных средств.

14. изымать при проведении выездной налоговой проверки в порядке, установленном НК, документы плательщика (иного обязанного лица);

15. в случаях и порядке, предусмотренных законодательством, производить изъятие вещей и товарно-материальных ценностей плательщика (иного обязанного лица), которые являются объектами нарушения налогового законодательства.

16. При отсутствии у плательщика (иного обязанного лица) документов бухгалтерского учета и других документов, связанных с налогообложением, налоговый орган вправе определять размер причитающихся к уплате в бюджет налога, сбора (пошлины) на основании сведений о движении денежных средств по счетам плательщика (иного обязанного лица) в банке и сведений, полученных об указанных лицах от других органов, организаций и физических лиц, либо в расчетном порядке в соответствии с законодательством на основании сведений о плательщиках (иных обязанных лицах), занимающихся аналогичными видами деятельности.

Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь вправе издавать в соответствии с НК и (или) другими актами налогового законодательства нормативные правовые акты, обязательные для исполнения плательщиками (иными обязанными лицами), налоговыми органами и их должностными лицами.

Налоговые органы имеют также и другие права, установленные законодательством.

Налоговые органы и их должностные лица обязаны:

1. действовать в строгом соответствии с законодательством;
2. корректно и внимательно относиться к плательщикам (иным обязанным лицам), их представителям, не унижать их чести и достоинства;
3. осуществлять контроль за соблюдением налогового законодательства, правильным исчислением, полной и своевременной уплатой налогов, сборов (пошлин), пеней;
4. вести учет плательщиков (в установленных случаях - иных обязанных лиц) в Государственном реестре плательщиков (иных обязанных лиц) и других установленных законодательством реестрах;

5. издавать нормативные правовые акты о порядке исчисления, уплаты и взыскания налогов, сборов (пошлин), а также информировать в пределах своей компетенции плательщиков (иных обязанных лиц) по их запросам;

6. в порядке, установленном налоговым законодательством, проводить налоговые проверки;

7. в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения плательщиками (иными обязанными лицами) налоговых обязательств, неуплаты (неполной уплаты) пеней применять способы обеспечения исполнения налоговых обязательств, уплаты пеней, а также обеспечивать взыскание неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов, сборов (пошлин), пеней в порядке, установленном НК;

8. требовать от плательщиков (иных обязанных лиц) устранения выявленных нарушений налогового законодательства и контролировать исполнение этих требований;

9. в порядке, установленном НК, осуществлять зачет или возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, сборов (пошлин), пеней и процентов по ним;

10. передавать (вручать) плательщику (иному обязанному лицу) или его представителю свои решения в отношении этих лиц в установленные налоговым законодательством сроки лично (под расписку) либо иным способом, свидетельствующим о дате получения этого решения или о дате направления соответствующей заказной корреспонденции по месту жительства физического лица или по месту нахождения организации;

11. соблюдать налоговую тайну и правила хранения сведений о плательщиках (иных обязанных лицах);

12. принимать и регистрировать заявления, сообщения и иную информацию о нарушениях налогового законодательства и осуществлять в установленном порядке их проверку;

13. вести учет причитающихся к уплате и фактически уплаченных плательщиками (иными обязанными лицами) сумм налогов, сборов

(пошлин), пеней, составлять и представлять налоговую отчетность по форме и в порядке, установленных законодательством;

14. передавать правоохранительным органам в соответствии с их компетенцией материалы по фактам нарушений законодательства, за которые предусмотрена уголовная ответственность;

15. отменять не соответствующие законодательству решения нижестоящих налоговых органов.

Налоговые органы несут также и другие обязанности, определенные законодательными актами.

Не допускается привлекать налоговые органы для выполнения обязанностей, не возложенных на них законодательными актами.

Тема 4. НАЛОГОВОЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВО

1. Налоговое обязательство и его исполнение

Налоговым обязательством признается обязанность плательщика (иного обязанного лица) при наличии обстоятельств, установленных налоговым законодательством, уплатить определенный налог, сбор (пошлину).

Основания возникновения, изменения и прекращения, а также порядок и условия исполнения налогового обязательства определяются налоговым законодательством, а в отношении таможенных платежей таможенным законодательством.

Налоговое обязательство возлагается на плательщика (иное обязанное лицо) с момента возникновения обстоятельств, предусматривающих уплату соответствующего налога, сбора (пошлины).

Обязательство прекращается его исполнением плательщиком (иным обязанным лицом) либо с возникновением обстоятельств, с которыми налоговое законодательство связывает прекращение налогового обязательства по данному налогу, сбору (пошлине).

Исполнением налогового обязательства признается уплата причитающихся сумм налога, сбора (пошлины). Исполнение налогового обязательства осуществляется непосредственно плательщиком, независимо от привлечения его к ответственности.

Обязательство может быть исполнено путем зачета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов.

Особенности исполнения налогового обязательства отдельных групп плательщиков можно представить в виде следующей таблицы (Таблица 4).

Должник	Исполнитель налогового обязательства	Срок исполнения обязательства	Примечание
Ликвидируемая организация	Ликвидационная комиссия (ликвидатор)	Зависит от условий ликвидации	Обязательство исполняется за счет средств ликвидируемой организации, в т.ч. полученных от реализации имущества. Остающаяся задолженность погашается учредителями (участниками) организации в случаях и пределах, установленных законодательными актами.
Простое товарищество (при прекращении договора), хозяйственная группа (при прекращении деятельности)	Участники договора или хозяйственной группы	При прекращении деятельности	Обязательство исполняется участниками солидарно
Реорганизованная организация	Правопреемник (правопреемники)	Не позднее одного месяца со дня его (их) государственной регистрации, а при реорганизации в форме присоединения - со дня внесения в Единый государственный регистр юридических лиц и индивидуальных предпринимателей записи о прекращении деятельности присоединенной организации.	При наличии нескольких правопреемников доля участия каждого в исполнении налогового обязательства реорганизованной организации определяется в соответствии с разделительным балансом или передаточным актом.

Умершее физическое лицо	Наследники	Не позднее двух месяцев со дня принятия наследства	Исполняется наследником (наследниками), принявшим наследуемое имущество умершего, в пределах стоимости наследуемого имущества и пропорционально доле в наследстве.
Физическое лицо, признанное безвестно отсутствующим или недееспособным	Лицо, уполномоченное органом опеки и попечительства, или непосредственно орган опеки и попечительства	Не позднее трех месяцев со дня признания физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным	Исполняется (в т.ч. и пеня) за счет имущества этого физического лица

2. Сроки и порядок уплаты налогов и сборов

Платательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, сбора (пошлины), подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

В случаях, предусмотренных налоговым законодательством, обязанность по исчислению суммы налога, сбора (пошлины) может быть возложена на налоговый или таможенный орган либо налогового агента.

Сроки уплаты налогов, сборов (пошлин) устанавливаются налоговым или таможенным законодательством применительно к каждому налогу, сбору (пошлине).

Сроки уплаты налога, сбора (пошлины) могут быть определены календарной датой, истечением периода времени, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, или на действие, которое должно быть совершено.

Днем уплаты налога, сбора (пошлины) признаются:

1. день сдачи плательщиком (иным обязанным лицом) платежного поручения банку на перечисление причитающихся сумм налога, сбора (пошлины) при наличии на счете плательщика (иного обязанного лица) средств;

2. день исполнения банком платежного поручения плательщика (иного обязанного лица) на перечисление причитающихся сумм налога, сбора (пошлины), ранее не исполненного по причине отсутствия на счете плательщика (иного обязанного лица) средств, достаточных для исполнения этого платежного поручения в полном объеме;

3. день внесения плательщиком (иным обязанным лицом) для перечисления причитающихся сумм налога, сбора (пошлины) наличных денежных средств в банк или почтовое отделение;

4. день подачи в таможенную письменного заявления плательщика (иного обязанного лица) об обращении сумм обеспечения уплаты таможенных платежей, внесенных на депозитный счет таможни (далее - суммы обеспечения), в таможенные платежи.

Допускается зачитывать излишне уплаченные или взысканные суммы налогов, сборов (пошлин), пеней и направлять их в счет погашения задолженности и (или) исполнения предстоящего налогового обязательства. При этом днем уплаты налога, сбора (пошлины), пени плательщиком (иным обязанным лицом) признается день произведенного налоговым или таможенным органом зачета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, сборов (пошлин), пеней в счет задолженности и (или) в счет исполнения предстоящего налогового обязательства.

Допускается взаимозачет налогов, сборов (пошлин), подлежащих уплате плательщиком (иным обязанным лицом), и финансовых обязательств республиканских органов государственного управления, местных исполнительных и распорядительных органов перед этим плательщиком (иным обязанным лицом).

Признание задолженности по налогам, сборам (пошлинам), пеням невозможной к взысканию и ее списание производятся в порядке, установленном Президентом Республики Беларусь.

Банки и иные уполномоченные организации обязаны в первоочередном порядке исполнять платежное поручение плательщика (иного обязанного лица) на перечисление налогов, сборов (пошлин), пеней, а также решение налогового или таможенного органа о взыскании налога, сбора (пошлины), пени за счет денежных средств плательщика (иного обязанного лица).

Исполнение банками платежных поручений производится в той последовательности, в которой эти платежные поручения поступают в банк.

Платежное поручение исполняется банком в течение одного банковского дня. Плата за обслуживание по таким операциям не взимается.

В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения банком в установленный срок платежного поручения плательщика (иного обязанного лица) либо решения налогового органа банк уплачивает пеню в размере $1/360$ ставки рефинансирования НБ.

3. Способы обеспечения исполнения налогового обязательства

Исполнение налогового обязательства обеспечивается следующими способами:

1. Залогом имущества;
2. Поручительством;
3. Пеней;
4. Приостановлением операций по счетам в банке;
5. Арестом имущества.

1. Залог имущества. Договор о залоге имущества заключается между залогодателем - плательщиком (иным обязанным лицом) и налоговым органом по месту постановки на учет плательщика (иного обязанного лица).

2. Поручительство. Договор поручительства заключается между поручителем и налоговым органом по месту постановки на учет плательщика (иного обязанного лица) и включает в себя обязанность поручителя исполнить в полном объеме налоговое обязательство плательщика, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налогов, пеней.

3. Пеня. Пеней признается денежная сумма, которую плательщик должен уплатить в случае исполнения налогового обязательства в более поздние сроки по сравнению с установленными налоговым законодательством. Процентная ставка пеней принимается равной $1/360$ ставки рефинансирования Национального банка Республики Беларусь, действующей на день исполнения налогового обязательства.

4. Приостановление операций по счетам в банке. Приостановлением операций по счетам в банке признается действие налогового или таможенного органа, ограничивающее право плательщика (иного обязанного лица) распоряжаться денежными средствами, находящимися или поступающими на его счета в банке, а также право этого лица на открытие новых счетов в этом же или другом банке. Приостановление операций по счетам плательщика (иного обязанного лица) отменяется решением руководителя (его заместителя) налогового или таможенного органа не позднее одного рабочего дня, следующего за днем представления в налоговый или таможенный орган документов, подтверждающих устранение плательщиком (иным обязанным лицом) нарушений.

5. Арест имущества. Арестом имущества признается действие налогового или таможенного органа по ограничению имущественных прав плательщика (иного обязанного лица) в отношении имущества, принадлежащего ему на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления. Арест имущества производится в случае неисполнения плательщиком (иным обязанным лицом) в установленные сроки налогового обязательства, неуплаты пеней. Решение о наложении

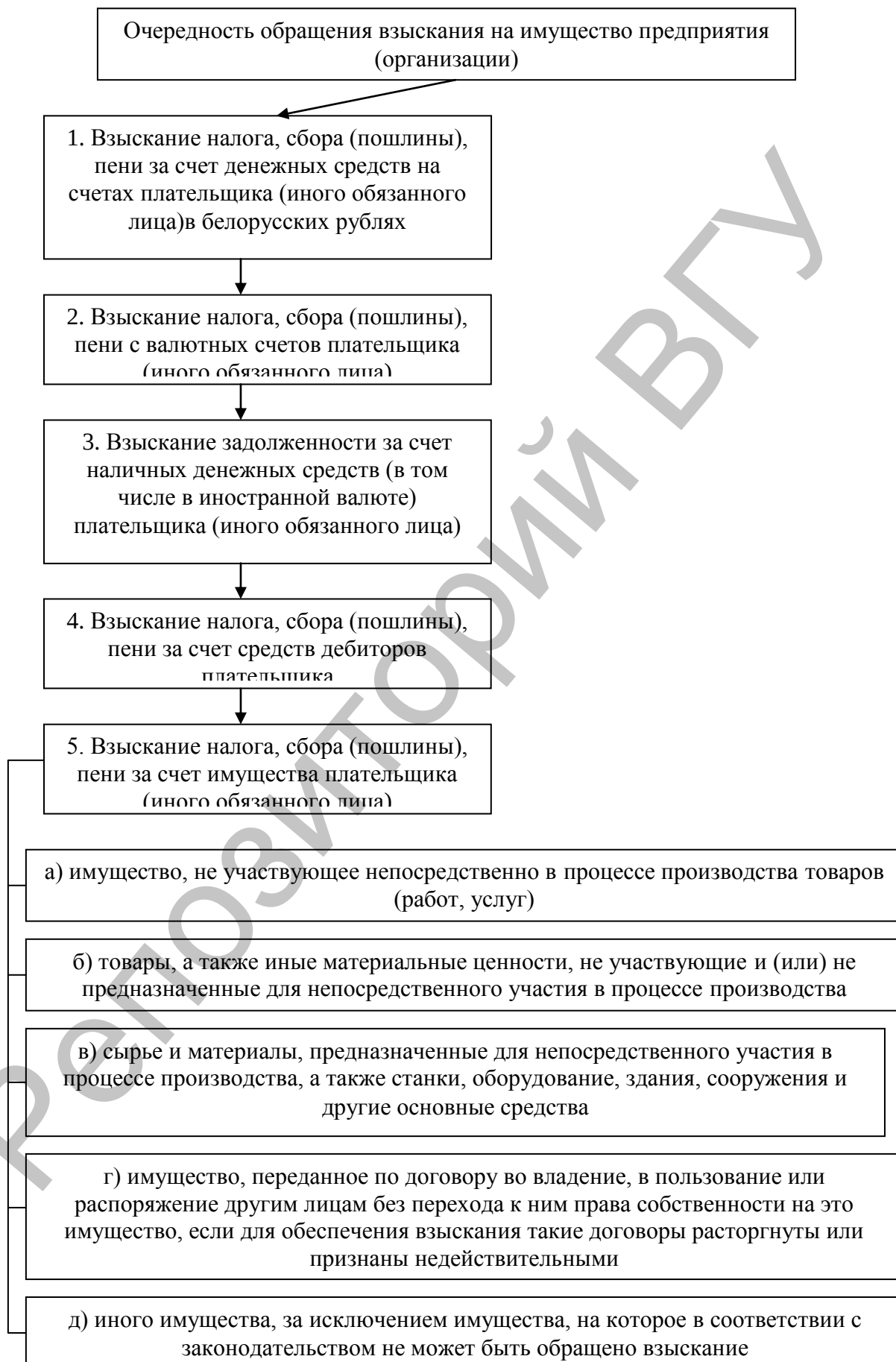
ареста на имущество плательщика (иного обязанного лица) принимается руководителем (его заместителем) налогового или таможенного органа в форме постановления о наложении ареста на имущество. При этом виды, объемы и сроки ограничения определяются в каждом конкретном случае с учетом свойств имущества, значимости его для плательщика (иного обязанного лица), хозяйственного, бытового или иного использования и других факторов. Решение об аресте имущества действует с момента наложения ареста до отмены этого решения руководителем (его заместителем) налогового или таможенного органа, принявшим решение о наложении ареста, либо до отмены этого решения вышестоящим налоговым или таможенным органом либо судом.

4. Принудительное исполнение налогового обязательства

Взысканием налога, сбора (пошлины), пени признается принудительное исполнение налогового обязательства, уплаты пеней в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения плательщиком (иным обязанным лицом) в установленный срок налогового обязательства, неуплаты (неполной уплаты) пеней.

При взыскании налога, сбора (пошлины), пени налоговым или таможенным органом могут быть применены приостановление операций по счетам плательщика в банках и (или) наложение ареста на имущество плательщика.

Взыскание задолженности по обязательным платежам с предприятий и организаций производится в порядке, приведенном в схеме 4.



Говоря о взыскании задолженности с физических лиц, рационально разделить данную категорию плательщиков на две группы и в этом случае очередность обращения взыскания на имущество должника будет выглядеть следующим образом:

Схема 5



5. Зачет, возврат налогов, сборов, пошлин

Зачет или возврат излишне уплаченной суммы налога, сбора (пошлины), пени производятся налоговым органом по месту постановки на учет плательщика (иного обязанного лица)

Зачет или возврат указанной суммы производятся без начисления процентов на эту сумму.

Налоговый орган обязан сообщить плательщику (иному обязанному лицу) о каждом ставшем ему известным факте излишней уплаты и об излишне уплаченной сумме налога, сбора (пошлины), пени не позднее десяти рабочих дней со дня обнаружения каждого такого факта.

Зачет излишне уплаченной суммы налога, сбора (пошлины), пени в счет предстоящих платежей осуществляется налоговым органом самостоятельно либо на основании письменного заявления плательщика (иного обязанного лица).

В случае наличия у плательщика (иного обязанного лица) неисполненного налогового обязательства или неуплаченных пеней зачет излишне уплаченной суммы налога, сбора (пошлины), пени производится налоговым органом самостоятельно.

Излишне уплаченная сумма налога, сбора (пошлины), пени по письменному заявлению плательщика (иного обязанного лица) может быть направлена в счет предстоящих платежей по этому налогу, сбору (пошлине), на исполнение налоговых обязательств по другим налогам, сборам (пошлинам), на уплату пеней.

Заявление о зачете излишне уплаченной суммы налога, сбора (пошлины), пени должно быть подано плательщиком (иным обязанным лицом) в течение одного месяца со дня получения соответствующей информации от налогового органа.

Налоговый орган обязан сообщить плательщику (иному обязанному лицу) о произведенном зачете излишне уплаченной суммы налога, сбора (пошлины), пени в счет предстоящих платежей, исполнения налогового обязательства по уплате других налогов, сборов (пошлин), пеней не позднее десяти дней со дня проведения такого зачета.

Излишне уплаченная сумма налога, сбора (пошлины), пени подлежит возврату плательщику (иному обязанному лицу) по его письменному заявлению в случае отсутствия у плательщика (иного обязанного лица) неисполненного налогового обязательства, неуплаченных пеней.

Заявление о возврате излишне уплаченной суммы налога, сбора (пошлины), пени может быть подано плательщиком (иным обязанным лицом) не позднее трех лет со дня уплаты указанной суммы.

Возврат излишне уплаченной суммы налога, сбора (пошлины), пени производится налоговым органом в течение одного месяца со дня подачи плательщиком (иным обязанным лицом) заявления о возврате.

При нарушении указанного срока сумма излишне уплаченного налога, сбора (пошлины), пени возвращается плательщику (иному обязанному лицу) с начисленными на нее процентами за каждый день нарушения срока возврата по ставке, равной $1/360$ ставки рефинансирования Национального банка Республики Беларусь, действовавшей в день направления платежного поручения банку на возврат плательщику (иному обязанному лицу) этой суммы.

Проценты на указанную сумму начисляются со дня, следующего за днем истечения срока возврата излишне уплаченной суммы налога, сбора (пошлины), пени, по день направления платежного поручения банку на возврат плательщику (иному обязанному лицу) этой суммы.

Зачет или возврат излишне уплаченной суммы налога, сбора (пошлины), пени производятся в той валюте, в которой предусмотрена уплата этого налога, сбора (пошлины), пени, а начисленных процентов - в белорусских рублях.

Излишне взысканная сумма налога, сбора (пошлины), пени подлежит возврату плательщику (иному обязанному лицу), если этот плательщик (иное обязанное лицо) не представил в налоговый орган письменное заявление о зачете указанной суммы в счет предстоящих платежей, исполнения налогового обязательства по другим налогам, сборам (пошлинам), уплаты пеней и у плательщика (иного обязанного лица) отсутствуют неисполненные налоговые обязательства или неуплаченные пени.

Возврат излишне взысканной суммы налога, сбора (пошлины), пени производится на основании письменного заявления плательщика (иного

обязанного лица) и решения налогового органа либо общего или хозяйственного суда о признании факта излишнего взыскания такой суммы.

Заявление о возврате излишне взысканной суммы налога, сбора (пошлины), пени может быть подано плательщиком (иным обязанным лицом) не позднее трех лет со дня взыскания указанной суммы.

Налоговый орган, установив факт излишнего взыскания налога, сбора (пошлины), пени, обязан сообщить об этом плательщику (иному обязанному лицу) не позднее десяти дней со дня установления данного факта.

Излишне взысканная сумма налога, сбора (пошлины), пени возвращается плательщику (иному обязанному лицу) с начисленными на нее процентами за каждый день взыскания по ставке, равной $1/360$ ставки рефинансирования Национального банка Республики Беларусь, действовавшей в день направления платежного поручения банку на возврат плательщику (иному обязанному лицу) этой суммы.

Проценты на указанную сумму начисляются со дня, следующего за днем взыскания, по день направления платежного поручения банку на возврат плательщику (иному обязанному лицу) этой суммы.

Излишне взысканная сумма налога, сбора (пошлины), пени и начисленные на эту сумму проценты подлежат возврату плательщику (иному обязанному лицу) налоговым органом в течение одного месяца со дня принятия соответствующего решения налоговым органом либо общим или хозяйственным судом.

Законодательство устанавливает некоторые особенности возврата, зачета излишне удержанных сумм подоходного налога. В частности, Положение о порядке зачета, возврата излишне удержанных и удержания неудержанных либо не полностью удержанных сумм подоходного налога (утв. Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 14.01.2005 г. № 37) содержит в себе нормы, согласно которым, для возврата или зачета в счет будущих платежей, плательщик должен подать заявление тому налоговому агенту, который произвел удержание данных сумм. Соответствующее

решение принимается налоговым агентом по согласованию с налоговым органом.

Репозиторий ВГУ

Тема 5. ПОРЯДОК ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ ЮРИДИЧЕСКИМ ЛИЦАМ И ИНДИВИДУАЛЬНЫМ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯМ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОДДЕРЖКИ

1. Отсрочка, рассрочка уплаты налогов, сборов и таможенных платежей

Порядок предоставления юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям государственной поддержки регламентируется указом президента Республики Беларусь от 24.09.2002 года № 493 «О порядке предоставления юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям государственной поддержки».

Согласно вышеназванному указу, отсрочка и (или) рассрочка предоставляются юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям на сумму задолженности по налогам и пени по решению Президента Республики Беларусь на срок не более одного года при наличии одного из следующих оснований:

1. угрозы экономической несостоятельности (банкротства);
2. задержки финансирования из бюджета, в том числе оплаты выполненного государственного заказа;
3. если производство и (или) реализация товаров (работ, услуг) носят сезонный характер;
4. в случае причинения ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы.

Отсрочка и (или) рассрочка могут быть предоставлены в отношении всех подлежащих уплате сумм налогов и пени либо их части, по одному или нескольким видам налогов. По платежам, поступающим в государственные целевые бюджетные фонды, отсрочка и (или) рассрочка не предоставляются.

При предоставлении отсрочки и (или) рассрочки уплаты налогов и пени в случаях угрозы экономической несостоятельности (банкротства), если производство и (или) реализация товаров (работ, услуг) носят сезонный характер начисляются и уплачиваются проценты в размере $1/4$ ставки рефинансирования Национального банка Республики Беларусь.

Юридические лица, претендующие на получение отсрочки и (или) рассрочки, подают в республиканские органы государственного управления, иные государственные организации, подчиненные Правительству Республики Беларусь, в подчинении которых они находятся, а юридические лица, не находящиеся в подчинении этих органов (организаций), и индивидуальные предприниматели - в облисполкомы (Минский горисполком) заявление о предоставлении им отсрочки и (или) рассрочки по форме, установленной Министерством финансов.

К заявлению прилагаются:

1. бухгалтерский баланс за предыдущий, а также текущий год на последнюю отчетную дату;
2. справка об основных экономических показателях по форме, утвержденной Министерством экономики;
3. справка налогового органа о состоянии расчетов с бюджетом по форме, утвержденной Министерством по налогам и сборам;
4. справка таможенного органа о состоянии расчетов с бюджетом по форме, утвержденной Государственным таможенным комитетом;
5. выписка из перечня отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер (при предоставлении отсрочки и (или) рассрочки на основании, если производство и (или) реализация товаров (работ, услуг) носят сезонный характер);
6. экспертные заключения о стоимости причиненного ущерба юридическому лицу или индивидуальному предпринимателю в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных

обстоятельств непреодолимой силы, а также стоимости возмещения этого ущерба.

Органы, получившие заявление и дополнительные материалы, основе анализа материалов, представленных юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, подготавливают заключение о целесообразности предоставления им отсрочки и (или) рассрочки и в 10-дневный срок направляют соответствующий проект решения Президента Республики Беларусь (далее - проект решения) на согласование в Министерство экономики, Министерство финансов, Министерство по налогам и сборам или в Государственный таможенный комитет (при предоставлении отсрочки и (или) рассрочки уплаты таможенных платежей), Министерство юстиции. Согласованный с данными государственными органами проект решения подлежит согласованию с Комитетом государственного контроля.

Согласованный проект решения в установленном порядке вносится в Совет Министров Республики Беларусь.

Совет Министров Республики Беларусь в 15-дневный срок направляет проект решения Президенту Республики Беларусь через Администрацию Президента Республики Беларусь.

В случае принятия Президентом Республики Беларусь решения о предоставлении отсрочки и (или) рассрочки копия этого решения направляется:

1. юридическому лицу или индивидуальному предпринимателю, которому предоставлены отсрочка и (или) рассрочка;
2. в Министерство по налогам и сборам и (или) в Государственный таможенный комитет;
3. в республиканские органы государственного управления, иные государственные организации, подчиненные Правительству Республики Беларусь, на которые возложен контроль за выполнением принятого решения.

Действие отсрочки и (или) рассрочки прекращается по истечении срока, установленного решением об их предоставлении, либо в случаях:

1. досрочной уплаты юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем суммы налогов и процентов по ним;
2. нарушения юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем условий предоставления и погашения отсрочки и (или) рассрочки.

В случае неуплаты в установленный срок суммы налогов, по которым предоставлены отсрочка и (или) рассрочка, или при нарушении условий предоставления отсрочки, налоговые или таможенные органы в соответствии с законодательством производят взыскание суммы налогов с начислением пени в размере ставки рефинансирования Национального банка Республики Беларусь, действующей на день взыскания.

2. Налоговый кредит

Под налоговым кредитом понимается перенос установленных законодательством сроков уплаты налогов, приходящихся на период действия налогового кредита. Налоговый кредит может предоставляться по одному или нескольким видам налогов в отношении всей либо части их суммы.

Налоговый кредит не предоставляется:

1. по налогам, срок уплаты которых уже наступил;
2. по платежам, поступающим в государственные целевые бюджетные фонды.

Налоговый кредит может быть предоставлен по решению Президента Республики Беларусь при наличии одного из следующих оснований:

1. угрозы экономической несостоятельности (банкротства) - на срок от одного года до трех лет;

2. если производство и (или) реализация товаров (работ, услуг) носят сезонный характер - на срок от одного месяца до одного года.

Размер налогового кредита не должен превышать:

- суммы налогов, подлежащей уплате в течение срока, на который предоставляется налоговый кредит;

- суммы таможенных платежей, подлежащей уплате в отношении товаров, перемещаемых через таможенную границу Республики Беларусь, в течение срока, на который предоставляется налоговый кредит.

За пользование налоговым кредитом юридические лица и индивидуальные предприниматели уплачивают проценты в размере $\frac{1}{2}$ ставки рефинансирования Национального банка Республики Беларусь, действующей на день уплаты суммы налогового кредита.

Юридические лица, претендующие на получение налогового кредита, подают в республиканские органы государственного управления, иные государственные организации, подчиненные Правительству Республики Беларусь, в подчинении которых они находятся, а юридические лица, не находящиеся в подчинении этих органов (организаций), и индивидуальные предприниматели - в облисполкомы (Минский горисполком) заявление о предоставлении им налогового кредита по форме, установленной Министерством финансов.

К заявлению прилагаются те же документы, что и для получения отсрочки, кроме экспертного заключения о стоимости причиненного ущерба юридическому лицу или индивидуальному предпринимателю в результате стихийного бедствия.

Органы, получившие документы, на основе их анализа подготавливают заключение о целесообразности предоставления им налогового кредита и в 10-дневный срок направляют соответствующий проект решения Президента Республики Беларусь на согласование в

Министерство экономики, Министерство финансов, Министерство по налогам и сборам или в Государственный таможенный комитет (при предоставлении налогового кредита по таможенным платежам), Министерство юстиции. Согласованный с данными государственными органами проект решения подлежит согласованию с Комитетом государственного контроля.

Согласованный проект решения в установленном порядке вносится республиканскими органами государственного управления, иными государственными организациями, подчиненными Правительству Республики Беларусь, облисполкомами (Минским горисполкомом) в Совет Министров Республики Беларусь.

Совет Министров Республики Беларусь в 15-дневный срок направляет проект решения Президенту Республики Беларусь через Администрацию Президента Республики Беларусь.

При принятии Президентом Республики Беларусь решения о предоставлении налогового кредита копия принятого решения направляется:

1. юридическому лицу или индивидуальному предпринимателю, которому предоставлен налоговый кредит;
2. в Министерство по налогам и сборам и (или) в Государственный таможенный комитет;
3. в республиканские органы государственного управления, иные государственные организации, подчиненные Правительству Республики Беларусь, на которые возложен контроль за выполнением принятого решения.

Действие налогового кредита прекращается по истечении срока, установленного решением о его предоставлении, либо в случаях:

1. досрочной уплаты юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем суммы налогового кредита и процентов за пользование им;

2. нарушения юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем условий предоставления и погашения налогового кредита.

В случае неуплаты в установленный срок суммы налогового кредита и (или) процентов за пользование таким кредитом или нарушения условий предоставления кредита, к лицу применяются те же меры, что при отсрочке.

3. Порядок установления нормативного распределения выручки

Нормативное распределение выручки на очередной финансовый (бюджетный) год может быть установлено по решению Президента Республики Беларусь в связи с тяжелым финансовым положением юридического лица или индивидуального предпринимателя.

Нормативное распределение выручки представляет собой установление нормативов (в процентах), согласно которым поступающие на текущие (расчетные) счета денежные средства направляются на внесение:

1. платежей в бюджет (в том числе в государственные целевые бюджетные фонды) и в государственные внебюджетные фонды, включая Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты, и погашение задолженности по ним;
2. иных платежей.

Нормативное распределение выручки применяется к полной сумме средств, поступающих на текущие (расчетные) счета юридических лиц или индивидуальных предпринимателей в белорусских рублях и иностранной валюте, до осуществления платежей в установленной законодательством очередности.

Исполнение платежных инструкций по платежам в бюджет (в том числе в государственные целевые бюджетные фонды) и в государственные внебюджетные фонды, включая Фонд социальной защиты населения

осуществляется банком в пределах установленного на эти цели норматива в порядке календарной очередности поступления расчетных документов.

Порядок использования по установленному нормативу оставшейся части средств определяется с учетом установленной законодательством очередности, если иное не предусмотрено решением о предоставлении нормативного распределения выручки.

Нормативное распределение выручки не применяется в отношении таможенных платежей, взимаемых при перемещении товаров через таможенную границу Республики Беларусь.

Юридические лица, претендующие на установление нормативного распределения выручки, подают в органы, в подчинении которых они находятся либо в облисполкомы (Минский горисполком) заявление об установлении нормативного распределения выручки по форме, утвержденной Министерством финансов.

Документы, прилагаемые к заявлению, механизм и сроки согласования те же, что и при получении налогового кредита.

Проект решения должен предусматривать:

1. наименование юридического лица или фамилию, имя, отчество индивидуального предпринимателя, претендующих на установление нормативного распределения выручки;
2. виды и размеры нормативов;
3. период действия нормативного распределения выручки;
4. условия уплаты текущих налогов в бюджет (в том числе в государственные целевые бюджетные фонды);
5. наименование республиканских органов осуществляющих контроль за выполнением принятого решения.

При принятии Президентом Республики Беларусь решения об установлении нормативного распределения выручки копия этого решения направляется:

1. юридическому лицу или индивидуальному предпринимателю, которому

установлено нормативное распределение выручки;

2. в Министерство по налогам и сборам;
3. в Национальный банк Республики Беларусь;
4. в Министерство труда и социальной защиты;
5. в Государственный таможенный комитет;
6. в республиканские органы государственного управления, на которые возложен контроль за выполнением принятого решения.

При необеспечении лицами, которым установлено нормативное распределение выручки, своевременной уплаты текущих платежей в бюджет нормативное распределение выручки не применяется начиная с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором не обеспечена уплата текущих платежей до полного погашения задолженности по ним, после чего нормативное распределение выручки возобновляется.

Тема 6. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАРУШЕНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

1. *Общая характеристика ответственности за нарушение налогового законодательства*

Налоговая ответственность – это применение уполномоченными на то государственными органами соответствующих мер наказания к гражданам и субъектам хозяйствования за совершенные ими нарушения законодательства о налогах и предпринимательстве.

Основанием налоговой ответственности является совершение правонарушения, т.е. виновное деяние (действие или бездействие) юридического или физического лица, посягающее или нарушающее установленные действующими нормами прав общественные отношения в области законодательства о налогах и предпринимательстве, за которое предусмотрено наказание.

Правовое регулирование ответственности в сфере налогообложения является составной частью налогового законодательства и представляет собой совокупность норм налогового и других отраслей права, возникающих в сфере взаимодействия налоговых органов и участников налоговых правоотношений при взимании налогов и затрагивающих имущественные интересы государства по обеспечению доходной части бюджета.

Для наступления налоговой ответственности фактически безразлично, совершил ли в процессе налогового правонарушения налогоплательщик действие или бездействие. От содержания объективной стороны не зависит смягчение или вообще неприменение наказания за налоговое правонарушение. Поэтому трудно провести градацию налоговых правонарушений в зависимости от объективной стороны.

С момента возникновения налоговой правоспособности субъекта за нарушение своих обязанностей перед бюджетом Республики Беларусь может нести соответствующую ответственность (к налоговой правоспособности я

обращусь ниже). А пока можно сказать, что в Республики Беларусь де-факто существует новый вид юридической ответственности: налоговая ответственность, имеющая свои черты и признаки, которые включают в себя и признаки других видов (уголовной, экономической, а также административной) ответственности.

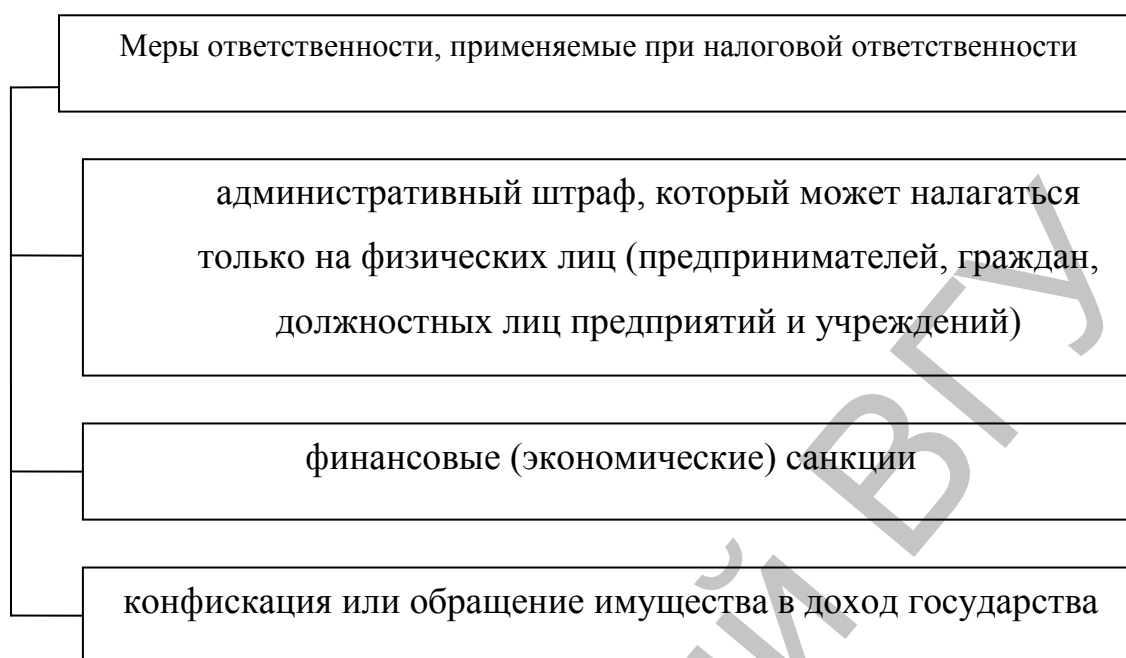
Де-юре это подтверждается в Заключении Конституционного Суда Республики Беларусь «О соответствии Конституции и законам Республики Беларусь пункта 12.4.11 Методических указаний ГНИ «О порядке применения Закона Республики Беларусь «О налогах и сборах, взимаемых в бюджет Республики Беларусь» от 01.07.1994 года №110 (в редакции от 24.01.2003), а также разъяснений ГНИ от 21.06.1994 года №03/104 (в редакции от 30.12.1997) и от 07.02.1995 года № 03/22 (в редакции от 27.04.1999) в части указания на обязательность взыскания с нарушителей налогового законодательства доначисленной суммы налога и пени за просрочку его внесения»

В данном Заключении Конституционный Суд Республики Беларусь отметил: К мерам, обеспечивающим исполнение налогового обязательства, относится, в частности, установление юридической ответственности за нарушение налогового законодательства. Статьей 22 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь предусматривается, что плательщики налогов несут установленную законодательством Республики Беларусь ответственность за правильность исчисления, своевременность уплаты налогов в бюджет и соблюдение действующего законодательства о налогообложении.

На мой взгляд, это дает нам полное право сказать, что налоговая ответственность – это самостоятельный вид юридической ответственности.

При налоговой ответственности могут применяться ниже перечисленные меры наказания:

Схема 6



Однако законодатель не дает конкретного определения налоговой ответственности и, соответственно, порядка и принципов ее применения, а также оснований освобождения от налоговой ответственности. В виду этого в действующем законодательстве нет четкого разграничения между двумя абсолютно разными понятиями: «налоговым обязательством» и «налоговой ответственностью», что вызывает довольно много затруднений в правоприменительной практике.

Исходя из сказанного, налоговую ответственность можно определить как реализацию налоговых санкций за допущение нарушений в сфере налогового законодательства, регулируемого действующими нормами права.

Как уже было сказано выше, основанием налоговой ответственности является совершение правонарушения. Налоговое правонарушение наносит вред интересам общества и государства. Поэтому его важнейшим признаком является противоправность.

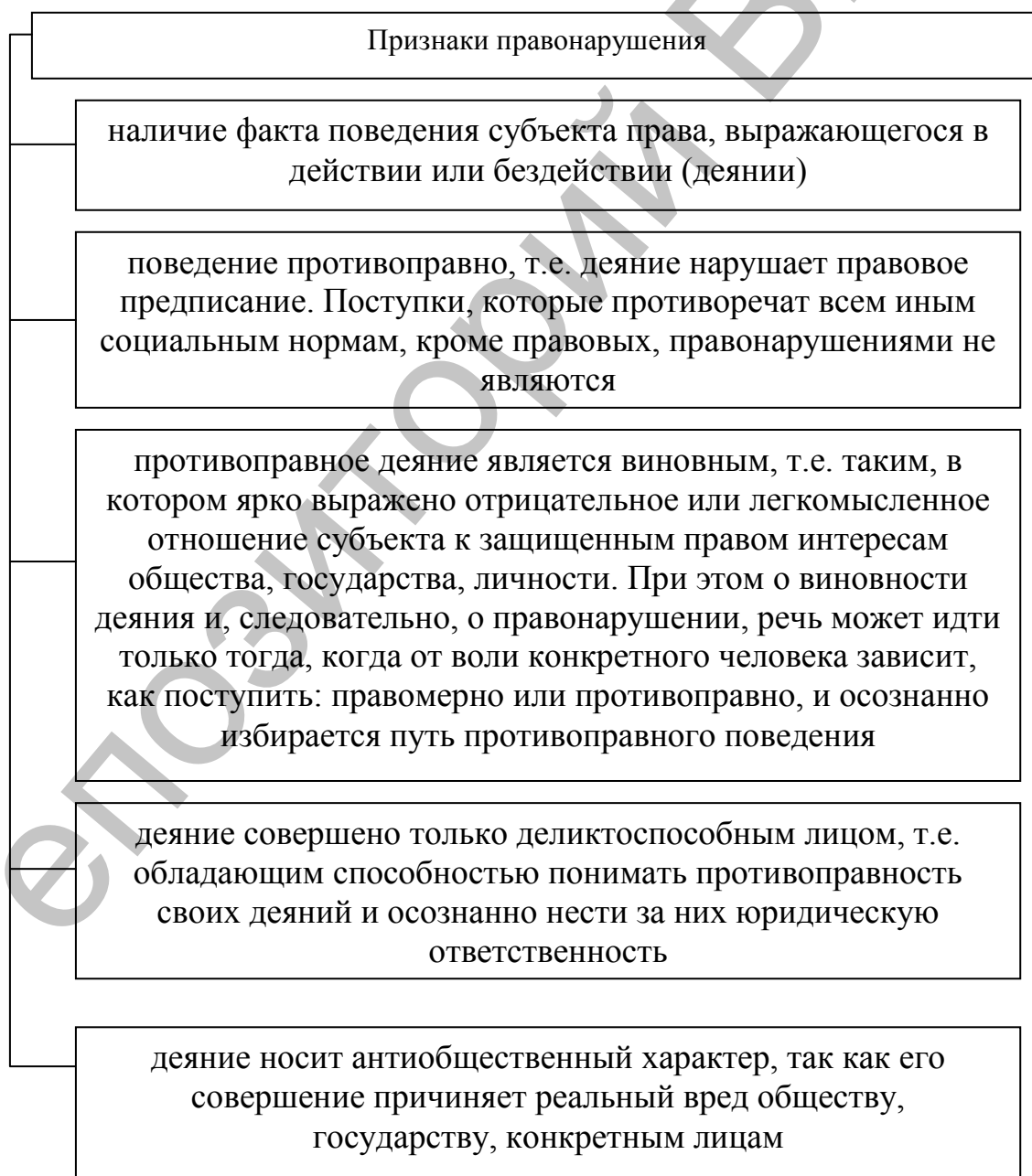
Налоговое правонарушение характеризуется и другими признаками. Это – юридическая ответственность или наказуемость деяния, виновность лица привлекаемого к налоговой ответственности.

Виновность лица выражается в виде умысла или неосторожности. Отсутствие вины исключает возможность привлечения к налоговой ответственности юридического или физического лица.

Правонарушением признается противоправное виновное деяние деликтоспособного лица, причиняющее вред другим лицам, обществу в целом и влекущее установленные меры государственного принуждения.

Правонарушение характеризуется наличием следующих признаков:

Схема 7



Налоговое правонарушение следует отличать от налогового преступления по степени его общественной опасности. Степень общественной опасности не абстрактная категория и может иметь различное выражение. Критерием разграничения налогового правонарушения и преступления является, как правило, размер имущественного ущерба, причиненного нарушителем налогового законодательства.

Состав налогового правонарушения идентичен составам других правонарушений: объект, объективная сторона, субъективная сторона, субъект.

Объект правонарушения - это определенная разновидность общественных отношений, урегулированных правом, на которые посягает противоправное виновное деяние. Другими словами, сторона правопорядка, т.е. урегулированных правом и соответствующих его предписаниям общественных отношений. В данном случае объектом являются интересы государства в сфере уплаты налогов и предпринимательской деятельности.

С.Г. Пепелев определяет объект налогового правонарушения, выделяя группы в зависимости от их объекта:

- против системы налогов;
- исполнения доходной части бюджетов;
- прав и свобод налогоплательщиков;
- контрольных функций налоговых органов;
- обязанностей по уплате налогов;
- системы гарантий выполнения обязанностей налогоплательщиков;
- порядка ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской и налоговой отчетности.

Внутри родовых объектов налоговых правонарушений выделяют непосредственно те объекты, на которые направлены противоправные действия (бездействия) нарушителей налогового законодательства.

Субъект правонарушения - лицо, совершившее противоправное деяние. При этом в налоговой сфере к ответственности может привлекаться как

организация (экономическая ответственность), так и физическое лицо (административная, уголовная ответственность). Важнейшим признаком субъекта налогового правонарушения является наличие у него правоспособности и дееспособности.

Отсутствие правоспособности или дееспособности исключает возможность привлечения налогоплательщика к ответственности за налоговое правонарушение, что обусловлено отсутствием в данном случае самого субъекта налогового правонарушения. Нет правоспособности или дееспособности, значит, и нет субъекта налогового правонарушения.

Объективная сторона правонарушения - ее образуют все те элементы противоправного деяния, которые характеризуют его с внешней стороны. С точки зрения его объективного проявления объективная сторона правонарушения включает в себя: 1) само противоправное деяние; 2) причиненный им вред; 3) необходимую причинную связь между противоправным деянием и причиненным вредом. Для ряда составов правонарушения достаточно совершения противоправного деяния, даже если оно не повлекло конкретных вредных последствий. Объективная сторона правонарушения может выражаться в действии (например, сокрытие прибыли (дохода)) или бездействии - непостановка на налоговый учет в налоговой инспекции, непредставление в налоговый орган соответствующих документов.

В связи с тем, что для ряда налоговых правонарушений необходимым признаком является наличие причинной связи между противоправными действиями и наступившими последствиями (отрицательными), выделяют два вида состава правонарушений: материальные и формальные.

Материальным является такой состав, объективная сторона которого включает не только действие (бездействие), но также и последствия, находящиеся в причинной связи с ними. Отсутствие учета объектов налогообложения, последствием чего явилось их сокрытие – яркий пример правонарушения, состав которого можно отнести к материальному.

К формальному, относят такой состав, объективная сторона которого состоит только из действий (бездействий). Примером такого правонарушения является непредставление или несвоевременное представление в налоговые органы документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов. Необходимо заметить, что ответственность наступает независимо от последствий деяния.

Субъективная сторона правонарушения - состоит из элементов психического характера, представляющих собой внутреннее отношение правонарушителя к своему противоправному деянию, к его результатам, к средствам достижения целей. К этим элементам относятся: 1) вина правонарушителя; 2) мотивы, которыми руководствовался нарушитель, совершая противоправное деяние (мотив – это непосредственная внутренняя побудительная причина совершения противоправного деяния); 3) цель, которую он стремился достичь своими противоправными деяниями.

Главным элементом субъективной стороны всякого правонарушения является вина. Под виной понимается психическое отношение правонарушителя к своему противоправному деянию и к его последствиям. Юридическая ответственность в отношении правонарушителя может быть реализована только при условии доказанности его вины.

Привлечение субъекта налогового правонарушения к ответственности не освобождает его от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога, пошлины, сбора.

2. Административная ответственность за нарушение налогового законодательства

Административные правонарушения в области налогообложения относятся к правовым проступкам, объектом которых являются общественные отношения в сфере взимания налогов и осуществления предпринимательской деятельности. Субъективная сторона этих

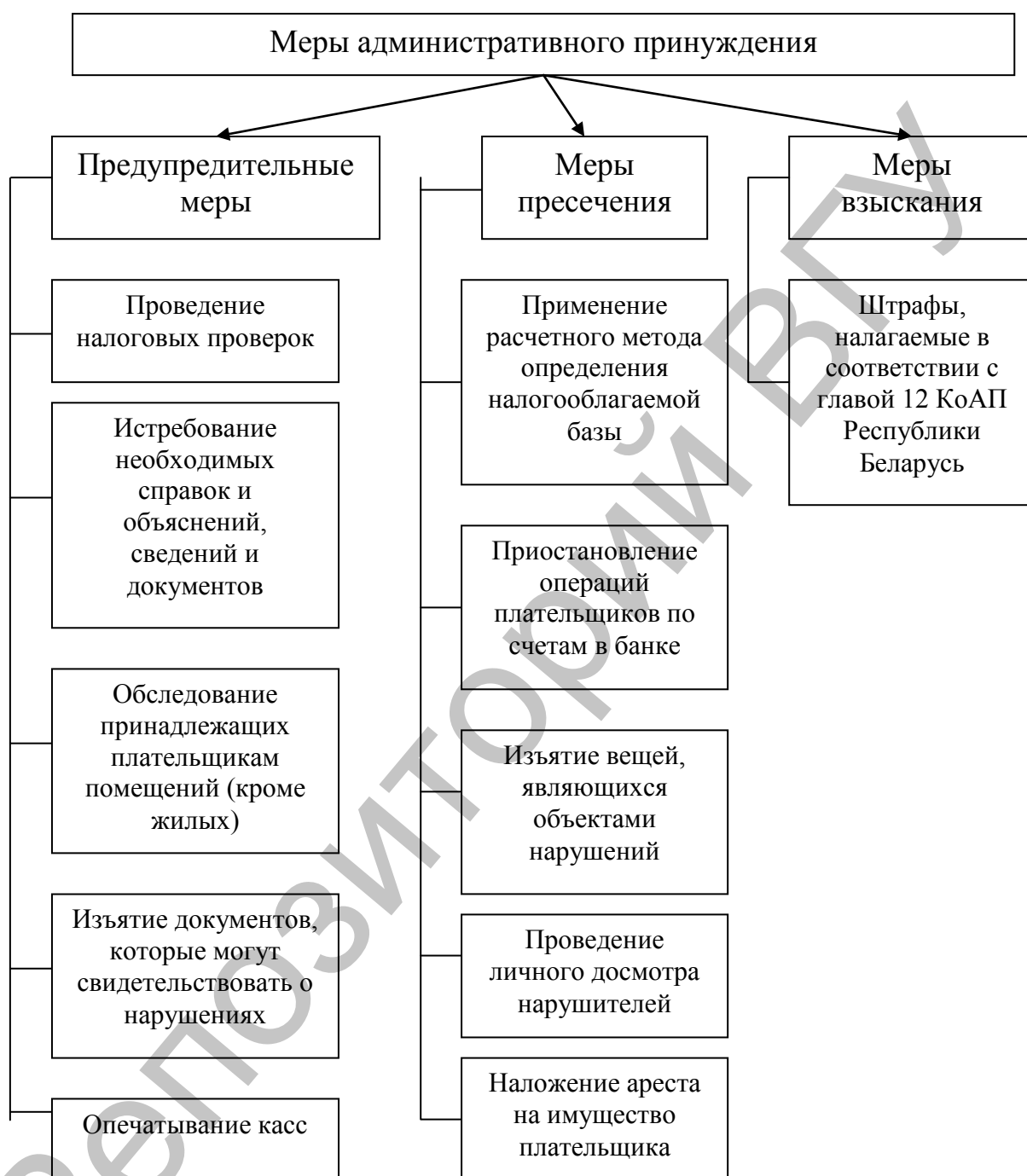
правонарушений предусматривает обязательное наличие вины в форме умысла либо неосторожности. Составы административных налоговых правонарушений различаются, прежде всего, объективной стороной, а также субъектами.

По общепринятой классификации меры административного принуждения подразделяются на предупредительные, меры пресечения и меры взыскания. В налоговых правоотношениях эти меры весьма разнообразны и осуществляются специально уполномоченными государственными органами в отношении субъектов, прямо не подчиненных им по службе (Схема 8).

Предупредительные меры в сфере налогообложения применяются в целях предупреждения возможных нарушений налогового законодательства юридическими и физическими лицами. Они носят профилактический характер, применяются вне связи с допущенными проступками и выражаются в определенных ограничениях прав и свобод плательщиков. Меры пресечения призваны прекратить выявленные нарушения налогового законодательства и предотвратить их вредные последствия.

Меры административного взыскания применяются в виде штрафов, кратных определенному количеству базовых величин.

Все составы административных налоговых правонарушений, содержащихся в Кодексе Республики Беларусь об административных правонарушениях, собраны в одну главу – главу 12- «Административные правонарушения в области торговли и финансов, предпринимательской и другой хозяйственной деятельности», что говорит об отнесении объектов этих правонарушений к одному родовому объекту.



Поскольку административные правонарушения в области налогового права являются особым видом административных правонарушений, то и органы, уполномоченные рассматривать эти правонарушения и налагать взыскания тоже специальные. В частности, в Кодексе Республики Беларусь

об административных правонарушениях содержатся следующие нормы по поводу рассмотрения указанных дел: «Органы Министерства по налогам и сборам рассматривают дела об административных правонарушениях, предусмотренных частью первой статьи 154 (кроме нарушения условий и правил, предусмотренных в специальном разрешении (лицензии), статьей 154-1 настоящего Кодекса.

Рассматривать дела об административных правонарушениях и налагать административные взыскания от имени инспекций Министерства по налогам и сборам вправе начальники этих инспекций и их заместители.

Также рассматриваемые правонарушения подведомственны и другим органам, а именно: Комитету Государственного Контроля, Государственному Таможенному Комитету (в отношении таможенных платежей) и судам.

Необходимо иметь ввиду, что на сегодняшний день существует ряд административных правонарушений, производство по которым отнесено к компетенции нескольких государственных органов контроля (например, ст. 154, 154 - 5 КоАП Республики Беларусь). В соответствии со ст. 234 - 1 составлять протоколы по таким правонарушениям имеют право должностные лица как налоговых органов, так и других (органов внутренних дел, исполнительных комитетов местных Советов депутатов и др.). А вот вынесение решения - это прерогатива суда.

Кроме того, можно отметить одну довольно интересную деталь, касающуюся ст. 154 КоАП Республики Беларусь: составлять протоколы по ст. 154 имеют право, наряду с должностными лицами налоговых органов, должностные лица органов внутренних дел, но рассматривать их в этом случае будет уже не суд, а органы Комитета государственного контроля Республики Беларусь.

3. Финансовая (экономическая) ответственность за нарушение налогового законодательства

Финансовая (экономическая) ответственность как разновидность юридической ответственности возникла относительно недавно в связи с образованием финансового права как самостоятельной отрасли права. Во многом это объясняется и развитием налогового законодательства. Финансово-правовая ответственность в настоящее время находится в стадии формирования, в силу чего в настоящее время сохраняется ряд дискуссионных вопросов и неясностей в определении не только понятия финансовой (экономической) ответственности, но и ее места в системе юридической ответственности.

Финансовая (экономическая) ответственность — мера государственного принуждения, выражающаяся в денежной форме, применяемая уполномоченными на то государственными органами и их должностными лицами к юридическим и физическим лицам за совершение правонарушений в сфере финансовых отношений с целью обеспечения общественных и государственных финансовых интересов (в дальнейшем экономическая ответственность).

Финансовая (экономическая) ответственность обладает всеми признаками, характерными для юридической ответственности, а именно: установление ответственности государством и применением к правонарушителям финансовых (экономических) санкций; наступление ответственности лишь за совершение правонарушения; реализация ответственности в определенной процессуальной форме.

Финансовая (экономическая) ответственность по своей правовой природе сходна с административной ответственностью, так как аналогичным образом вытекает из правоотношений, основанных на властном подчинении одной стороны другой.

В то же время финансово-правовая ответственность обладает рядом специфических признаков: ее основанием является финансовое правонарушение; устанавливается в финансово-правовых нормах; влечет для

правонарушителя наступление отрицательных последствий, как правило, имущественного (денежного) характера.

Основополагающим нормативным актом, регламентирующим применение экономической ответственности, является «Порядок организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности и применения экономических санкций», утвержденный Указом Президента Республики Беларусь от 15.11.99г. №673 (в ред. Указа Президента Республики Беларусь от 06.12.2001г. №722) (далее Порядок).

Данным Порядком определено понятие экономической ответственности: это установленные актами законодательства правовые последствия неисполнения или ненадлежащего исполнения субъектом предпринимательской деятельности предписаний, предусмотренных актами законодательства в сфере экономических отношений.

Здесь же определено, что экономическая санкция - это установленная актами законодательства мера государственного принуждения, имеющая характер имущественного и (или) неимущественного воздействия и применяемая к субъекту предпринимательской деятельности при нарушении им содержащихся в норме права предписаний.

Основным нормативным актом, регулирующим порядок применения экономических санкций налоговыми органами, является «Положение о применении экономических санкций» утвержденное постановлением Государственного налогового комитета Республики Беларусь 31.05.2000 № 50 (в редакции постановления Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь 04.03.2004 № 36), (далее положение).

Настоящее Положение разработано на основании Порядка организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности и применения экономических санкций, утвержденного Указом Президента Республики Беларусь от 15 ноября 1999 г. N 673 "О некоторых мерах по совершенствованию координации деятельности контролирующих органов Республики Беларусь и порядка применения ими экономических санкций", в

редакции Указа Президента Республики Беларусь от 6 декабря 2001 г. N 722, Указа Президента Республики Беларусь от 22 января 2004 г. N 36 "О дополнительных мерах по регулированию налоговых отношений" (далее - Указ).

Экономические санкции за правонарушения, предусмотренные Указом, применяются налоговыми органами в соответствии с пунктами 22 - 35 Порядка.

Налоговые органы применяют экономические санкции на основании Указа по правонарушениям, совершенным в период со дня вступления Указа в силу (27 января 2004 г.), и с учетом того, что в соответствии с пунктом 24 Порядка экономические санкции применяются к юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям за правонарушения, совершенные по истечении 10 дней после вступления в силу соответствующих актов законодательства, устанавливающих экономическую ответственность.

За правонарушения, совершенные в период до 27 января 2004 года, применяются экономические санкции согласно статье 9 Закона Республики Беларусь от 20 декабря 1991 года «О налогах и сборах, взимаемых в бюджет Республики Беларусь», Декрету Президента Республики Беларусь от 17 мая 2001 г. N 14 «О некоторых вопросах исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость», Указу Президента Республики Беларусь от 12 марта 2003 г. N 104 «Об оффшорном сборе», Положению о применении экономических санкций, утвержденному постановлением Государственного налогового комитета Республики Беларусь от 31 мая 2000 г. N 50, в редакции постановления Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 15 марта 2002 г. N 26, постановлению Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 18 мая 2002 г. N 54 «О применении экономических санкций при представлении в налоговые органы уточненных расчетов по налогам, сборам и иным обязательным платежам в бюджет», иным актам законодательства, действовавшим в указанный период.

Подпункт 1.7 пункта 1 Указа распространяется на правонарушения,

совершенные до 27 января 2004 г., за которые не были применены экономические санкции, если экономическая санкция, исчисленная в соответствии с названным подпунктом Указа и настоящим Положением, является меньшей по размеру, чем экономическая санкция, исчисленная в соответствии с законодательством, действовавшим во время совершения правонарушения.

При применении экономических санкций проверяемый период делится на период до 27 января 2004 г. и на период с 27 января 2004 г.

Днем совершения экономического правонарушения, состоящего в деянии, предусмотренном пунктом 1 Указа, сопряженном с последующим длительным невыполнением обязанностей, возложенных на юридическое лицо или индивидуального предпринимателя под угрозой применения экономической санкции (нарушение установленного срока представления в налоговый орган налоговой декларации (расчета), неуплата или неполная уплата в установленный срок суммы налога, сбора (пошлины), неуплата или неполная уплата суммы налога, сбора (пошлины), совершенная путем занижения, сокрытия налоговой базы и другие правонарушения), является день начала совершения указанного деяния.

При применении экономических санкций, исчисляемых согласно Указу в процентах от сумм налогов, сборов (пошлин) (далее, если не установлено иное, - налоги), излишне уплаченные (взысканные) суммы налогов не учитываются, кроме случаев, предусмотренных пунктом 6 статьи 46 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь.

По каждому из видов экономических правонарушений, предусмотренных подпунктами 1.4 (нарушение плательщиком, налоговым агентом, иным обязанным лицом установленного срока представления в налоговый орган налоговой декларации (расчета)), 1.6 (неуплата или неполная уплата в установленный срок плательщиком, иным обязанным лицом суммы налога, сбора (пошлины)), 1.7 (неуплата или неполная уплата плательщиком, иным обязанным лицом суммы налога, сбора (пошлины)),

совершенная путем занижения, сокрытия налоговой базы)), 1.9 (невыполнение или невыполнение в полном объеме налоговым агентом в установленный срок обязанности по удержанию и (или) перечислению суммы налога, сбора (пошлины)), 1.11 (нарушение банком, иной уполномоченной организацией порядка и сроков исполнения поручений плательщика, налогового агента, иного обязанного лица на перечисление налога, сбора (пошлины), пени, а также решений налогового органа о взыскании налога, сбора (пошлины), пени за счет денежных средств плательщика, налогового агента, иного обязанного лица на счете в банке либо неисполнение указанных документов), 1.12 (исполнение банком при наличии у него решения налогового органа о приостановлении операций по счетам плательщика, налогового агента, иного обязанного лица их поручений на перечисление средств другому лицу, не связанных с исполнением обязанности по уплате налога, сбора (пошлины), пени) пункта 1 Указа, экономическая санкция применяется исходя из определенных за весь проверяемый период сумм налогов, соответственно подлежащих уплате на основании налоговой декларации (расчета), не уплаченных плательщиком (иным обязанным лицом), не перечисленных налоговым агентом, не поступивших вследствие нарушения банком, иной уполномоченной организацией порядка и сроков исполнения поручений на перечисление налога, пени, а также решений о взыскании налога, пени либо неисполнения указанных документов, перечисленных банком при наличии у него решения налогового органа о приостановлении операций по счетам. При этом сумма налога исчисляется по каждому факту (неуплаты, неполной уплаты суммы налога в установленный срок, неуплаты, неполной уплаты суммы налога путем сокрытия, занижения налоговой базы и другого) отдельно. Установленный Указом минимальный размер экономической санкции по определенному виду экономического правонарушения применяется, если исчисленный по всем фактам, имевшим место в проверяемом периоде, суммарный размер экономической санкции по определенному виду

экономического правонарушения является меньшим такого минимального размера экономической санкции.

Экономические санкции, предусмотренные частями первой или второй подпункта 1.5 (нарушение плательщиком, иным обязанным лицом правил учета доходов (расходов) и (или) иных объектов налогообложения, а также отсутствие у налогового агента учета начисленных и выплаченных плательщику доходов, если эти деяния не повлекли за собой неуплату или неполную уплату налогов, сборов (пошлин); Деяния, предусмотренные в части первой настоящего подпункта, повлекшие сокрытие, занижение налоговой базы) пункта 1 Указа, применяются по итогам проверки однократно независимо от количества допущенных в проверяемом периоде нарушений правил учета доходов (расходов) и (или) иных объектов налогообложения.

Согласно Указа штраф (административная санкция) может выражаться в величине, кратной базовой величине (далее — БВ), и устанавливается в пределах от 5 до 50-кратного размер БВ на должностных и иных физических лиц.

Особенности штрафов (экономическая санкция), предусматриваемых п. 1 Указа, заключаются в том, что они могут выражаются иначе, чем административные штрафы. Анализ норм об экономической ответственности за налоговые правонарушения позволяет выделить штрафы, которые выражаются в процентах от сумм налогов либо от полученного дохода.

Штрафы, выраженные в процентах, взыскиваются от суммы:

- налога, подлежащего уплате на основании налоговой декларации (расчета), не представленной в установленный срок (п.п. 1. 4 п. 1 Указа);
- налога, неуплаченного или не полностью уплаченного в установленный срок (п.п. 1.6 п. 1 Указа);
- налога, неуплаченного или не полностью уплаченного в результате занижения, сокрытия налоговой базы (п.п. 1.7 п. 1 Указа);
- налога, не перечисленного налоговым агентом (п.п. 1.9 п. 1 Указа);

—налога, не поступившего вследствие нарушения банком порядка и сроков исполнения поручений на перечисление налога, пени, а также решений налогового органа о взыскании налога, пени либо неисполнение указанных документов (п.п. 1.11 п. 1 Указа);

—перечисленной банком при наличии у него решения налогового органа о приостановлении операций по счетам (п.п. 1.12 п. 1 Указа).

Размеры таких штрафов не могут быть менее 10 БВ.

Примером штрафа, налагаемого в зависимости от полученного дохода, может служить штраф, предусмотренный п.п. 1.2 п. 1 Указа, согласно которому осуществление деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе влечет наложение штрафа на индивидуального предпринимателя в размере 20% от доходов, полученных в результате такой деятельности, но не менее 20 БВ, на юридическое лицо - в размере 20% от доходов, полученных в результате такой деятельности, но не менее 70 БВ.

В заключение необходимо отметить, что санкции, применяемые за экономические правонарушения, достаточно суровы. Для некоторых субъектов хозяйствования их уплата может привести к очень тяжелым последствиям, вплоть до несостоятельности. Поэтому субъектам хозяйствования не лишним будет знать, что в некоторых случаях они могут быть освобождены от уплаты санкций либо их уплата может быть отсрочена или рассрочена.

4. Процессуальные различия административной и экономической ответственности за налоговые правонарушения

В основу разграничения административной и экономической ответственности может быть положено и различие их процессуальных форм. В тех случаях, когда производство по делам о нарушении налогового

законодательства осуществляется в соответствии с порядком, предусмотренным законодательством об административных правонарушениях, имеет место административная ответственность. Такая процедура определяется КоАП (раздел IV) и предполагает : составление протокола уполномоченным на то должностным лицом налогового органа, рассмотрение дела и вынесение постановления о наложении административного взыскания, которое обязательно для исполнения. Если взыскание осуществляется в рамках производства по делу об экономических правонарушениях, предусмотренных п. 1 Указа, следует говорить об экономической ответственности. Подобное производство регулируется Порядком и основывается на рассмотрении материалов налоговой проверки руководителем налогового органа и вынесении им решения о привлечении плательщика к экономической ответственности. Это решение дает право налоговому органу взыскать с плательщика — организации сумму недоимки, пени и экономические санкции в бесспорном порядке, с плательщика - индивидуального предпринимателя — сумму недоимки, пени — в судебном порядке на основании решения хозяйственного суда, экономические санкции в бесспорном порядке, с плательщика — физического лица сумму недоимки, пени, экономические санкции — в судебном порядке на основании решения суда общей юрисдикции.

С учетом изложенного основная особенность экономической ответственности заключается в том, что помимо карательных санкций она предусматривает и правовосстановительные санкции, которые стимулируют исполнение плательщиками обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством, а также обеспечивают компенсацию ущерба, причиненного государству в результате их противоправного поведения.

Нельзя обойти вниманием и субъективную сторону нарушений налогового законодательства. Теоретиками налогового права субъективная сторона налоговых правонарушений определялась как совокупность признаков, характеризующих психическое отношение лица к содеянному в налоговой сфере¹⁰. В ее основе лежит вина плательщика или иного лица. До настоящего

времени данный элемент состава фактически не принимается во внимание при привлечении к экономической ответственности за налоговые правонарушения. Например, в соответствии с Порядком фактически допускается возможность привлечения плательщика к экономической ответственности за нарушение налогового законодательства без учета наличия его вины.

В законодательстве об административных правонарушениях вина изначально была обозначена в качестве обязательного условия привлечения к ответственности за правонарушения. Кроме того, достаточно детально определялись и возможные ее формы. Так, в соответствии со ст. 10 КоАП административное правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, сознавало противоправный характер своего действия или бездействия, предвидело его вредные последствия и желало их или сознательно допускало наступление этих последствий. Неосторожная же форма вины имела место в том случае, когда лицо предвидело возможность наступления вредных последствий своего действия либо бездействия, но легкомысленно рассчитывало на их предотвращение либо не предвидело возможности наступления таких последствий, хотя должно было и могло их предвидеть (ст. 11 КоАП).

Далее следует остановиться на рассмотрении обстоятельств, исключающих привлечение лиц к ответственности за совершение налоговых правонарушений, смягчающих и отягчающих ответственность на налоговые правонарушения. Поскольку законодательство Республики Беларусь не содержит норм об обстоятельствах, исключающих привлечение юридических лиц к ответственности, смягчающих и отягчающих ответственность за налоговые правонарушения, будем вести речь только о должностных лицах и иных физических лицах, привлекаемых к ответственности за административные правонарушения, предусмотренные п. 2 Указа, по правилам, предусмотренным КоАП.

К обстоятельствам, исключающим производство по делу об административном правонарушении — нарушении налогового законодательства согласно ст. 227 КоАП относятся:

- 1) отсутствие события и состава административного правонарушения;
- 2) недостижение лицом на момент совершения административного правонарушения шестнадцатилетнего возраста;
- 3) невменяемость лица, совершившего противоправное действие или бездействие;
- 4) действие лица в состоянии крайней необходимости или необходимой обороны;
- 5) издание акта амнистии, если он устраняет применение административного взыскания;
- 6) отмена акта, устанавливающего административную ответственность;
- 7) истечение к моменту рассмотрения дела об административном правонарушении сроков, предусмотренных статьёй 37 КоАП;
- 8) наличие по тому же факту в отношении лица, привлекаемого к административной ответственности, постановления компетентного органа (должностного лица) о наложении административного взыскания или неотмененного решения товарищеского суда, если материалы были переданы в товарищеский суд органом (должностным лицом), имеющим право налагать административное взыскание по данному делу, либо неотмененного постановления о прекращении дела об административном правонарушении, а также наличие по данному факту уголовного дела;
- 9) смерть лица, в отношении которого было начато производство по делу.

Необходимо обратить внимание, что в отличие от административных взысканий (п. 7 ст. 227 КоАП), применяемых за нарушения налогового законодательства, налоговые органы не применяют срока давности по взысканию экономических санкций, то есть временных ограничений по привлечению лиц к экономической ответственности за нарушение налогового законодательства.

Важное теоретическое значение имеет также вопрос, касающийся обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность за нарушения налогового законодательства, влекущего административную ответственность (ст. 33, 34 КоАП).

Относительно экономической ответственности, необходимо отметить, что в соответствии с п. 25 Порядка экономические санкции налагаются уполномоченными контролирующими органами с учетом финансового состояния нарушителя, размера причиненного вреда и характера допущенных нарушений. Налоговые органы при применении экономических санкций, относящихся к относительно-определенным, например, предусмотренных п.п. 1.1—1.3, 1.5, 1.10 п. 1 Указа, обязаны учитывать вышеназванные обстоятельства.

В заключение следует остановиться на особенностях ответственности за совершение нескольких нарушений налогового законодательства.

При нарушении одним лицом двух и более налоговых правонарушений, предусмотренных п. 1 Указа, экономические санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой. Несколько иной порядок предусмотрен в законодательстве об административных правонарушениях. В соответствии со ст. 35 КоАП при совершении одним лицом двух или более административных правонарушений административное взыскание налагается за каждое правонарушение в отдельности. Если лицо совершило несколько административных правонарушений, дела о которых одновременно рассматриваются одним и тем же органом (должностным лицом), взыскание налагается в пределах санкции, установленной за более серьезное нарушение. В этом случае к основному взысканию может быть присоединено одно из дополнительных взысканий, предусмотренных статьями об ответственности за любое из совершенных правонарушений.

Подводя некоторый итог, следует отметить, что общие условия и порядок привлечения к ответственности за налоговые правонарушения, предусмотренные пунктами 1 и 2 Указа, хотя и имеют некоторое сходство, тем

не менее не совпадают. Все это дополнительно свидетельствует о различиях в правовой природе административной и экономической ответственности за налоговые правонарушения.

5. Уголовная ответственность за нарушение налогового законодательства

В настоящее время составы, относящиеся к преступлениям в сфере предпринимательской деятельности, содержатся в гл. 25 Уголовного кодекса Республики Беларусь (УК Республики Беларусь). Особо следует отметить составы, предусмотренные ст. 233 "Незаконная предпринимательская деятельность":

- 1) предпринимательская деятельность, осуществляемая без государственной регистрации либо без специального разрешения (лицензии), когда такое разрешение (лицензия) обязательно (незаконная предпринимательская деятельность), сопряженная с получением дохода в крупном размере;
- 2) незаконная предпринимательская деятельность, сопряженная с получением дохода в особо крупном размере либо лицом, ранее судимым за преступление, предусмотренное данной статьей;
- 3) незаконная предпринимательская деятельность, осуществляемая организованной группой;

Статья 243. Уклонение от уплаты сумм налогов, сборов".

- 1) Уклонение от уплаты сумм налогов, сборов путем сокрытия, умышленного занижения налоговой базы либо путем уклонения от представления налоговой декларации (расчета) или внесения в нее заведомо ложных сведений, повлекшее причинение ущерба в крупном размере,

2) то же деяние, повлекшее причинение ущерба в особо крупном размере.

Следует заметить, что уголовная ответственность за осуществление предпринимательской деятельности без специального разрешения (лицензии) наступает не только в случаях осуществления ее без лицензии, но и когда действие лицензии просрочено, приостановлено, аннулировано либо когда субъект предпринимательской деятельности лишен ее.

Из вышеизложенного видно, что уголовная ответственность наступает в случае причинения ущерба (получения дохода) в крупном (особо крупном) размере.

В связи с этим следует знать, что в соответствии с постановлением Пленума Верховного суда от 28.06.2001 г. (в ред. 26.09.2002 г.) № 6 "О судебной практике по делам о незаконной предпринимательской деятельности" под доходом следует понимать всю сумму выручки в денежной либо натуральной форме без учета затрат на ее получение. А под ущербом, надлежит понимать не величину самого объекта налогообложения, сокрытого или заниженного виновным, а сумму налога, которую ему следовало уплатить.

Определение крупного или особо крупного размера дано в гл. 25 УК Республики Беларусь. В настоящее время это соответственно 250 (и более) и 1000 (и более) базовых величин.

Налоговые органы, согласно п. 2 «Правил направления налоговыми органами в органы Финансовых расследований КГК Республики Беларусь сообщений о преступлениях против порядка осуществления экономической деятельности», утвержденным Постановлением МНС Республики Беларусь №41 от 02.04.2002 г. (в ред. 20.02.2003 г.), в случае установления фактов причинения ущерба государству в крупных (на момент совершения правонарушения) и особо крупных (на момент совершения правонарушения) размерах, а также нарушения порядка осуществления предпринимательской деятельности (незаконной предпринимательской деятельности), сопряженной с получением дохода в крупном либо особо крупном размере, составляют акт проверки, протокол об административном правонарушении и

выносят постановление о прекращении дела производством в связи с передачей материалов в орган финансовых расследований.

Орган финансовых расследований, получив материалы проверки, принимает решение по ним в соответствии с Уголовно-процессуальным кодексом Республики Беларусь.

В случае если в возбуждении уголовного дела будет отказано либо оно будет прекращено, орган финансовых расследований направляет материалы в орган, уполномоченный рассматривать дела об административных правонарушениях. Административное взыскание в этом случае может быть наложено не позднее месяца со дня принятия решения об отказе в возбуждении уголовного дела либо о его прекращении.

То, что факты ухода от уплаты налогов - явление достаточно распространенное в республике, ни для кого не секрет. Несмотря на их высокую латентность ежегодно суды республики осуждают несколько десятков граждан по статье 243 Уголовного кодекса Республики Беларусь, предусматривающей уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов. Так, согласно данных Министерства юстиции Республики Беларусь в 2001 и 2002 годах число таких осужденных оказалось одинаковым и составило 74 человека, в 2003 году был осужден 71 человек, а в первой половине 2004 года (по состоянию на 1 июля 2004 года) - 29 человек.

В 243 статье УК уклонение от уплаты сумм налогов, сборов представлено в следующих альтернативных формах:

- 1) сокрытие налоговой базы;
- 2) умышленное занижение налоговой базы;
- 3) уклонение от представления налоговой декларации (расчета);
- 4) внесение в налоговую декларацию (расчет) заведомо ложных сведений.

Термины, примененные законодателем при описании данного преступления, отсутствуют в уголовном законе и заимствованы им из налогового права, то есть норма ст. 243 УК является бланкетной.

Так, под «налоговой базой» в ст. 41 НК понимается стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения. Она устанавливается применительно к каждому налогу, сбору. Налоговая база и порядок ее определения по республиканским налогам, сборам устанавливаются налоговым законодательством. Налоговая база и порядок ее определения по местным налогам и сборам устанавливаются местными Советами депутатов в соответствии с НК.

Согласно ст. 63 НК налоговая декларация (расчет) — это письменное заявление плательщика (иного обязанного лица) на бланке установленной формы о полученных доходах и осуществленных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога, сбора (пошлины) и (или) других данных, необходимых для исчисления и уплаты налога, сбора (пошлины). В этой же статье НК определен порядок представления налоговой декларации (расчета), имеющий большое значение для определения признаков анализируемого преступления. Согласно этому порядку налоговая декларация (расчет) представляется каждым плательщиком (иным обязанным лицом) по каждому налогу, сбору, в отношении которых он признан плательщиком, если иное не установлено налоговым законодательством. Она представляется плательщиком (иным обязанным лицом) лично или направляется по почте в налоговый орган по месту постановки его на учет в порядке и сроки, установленные налоговым законодательством. Налоговая декларация (расчет) должна быть выполнена только по установленной законодательством форме.

Состав уклонения от уплаты сумм налогов, сборов представлен в качестве материального.

С учетом положений налогового законодательства уклонение от уплаты сумм налогов, сборов может быть охарактеризовано с объективной стороны следующим.

Соккрытие налоговой базы — это умышленное невнесение в налоговую декларацию (расчет) и иные документы представляемые в налоговый орган, фактических данных (сведений) о наличии объекта налогообложения.

Занижением налоговой базы следует признавать внесение в указанные документы, представляемые в налоговый орган, сведений о характеристиках объекта налогообложения, заведомо не соответствующих действительности, корректирующих его величину в сторону уменьшения.

При определении того, совершено ли лицом сокрытие или занижение налоговой базы, следует иметь в виду, что в соответствии с указанием законодателя, содержащемся в части третьей п. 6 ст. 2 Закона Республики Беларусь от 31.12.1997 № 121-3 «Об упрощенной системе налогообложения для субъектов малого предпринимательства», сокрытие налогоплательщиком обстоятельств, предусмотренных п. 1 указанной статьи, либо неинформирование им налогового органа о таких обстоятельствах, повлекшее неправомерное применение плательщиком упрощенной системы налогообложения, - рассматривается как неуплата или неполная уплата суммы налога, сбора (пошлины), совершенные путем занижения, сокрытия налоговой базы.

Уклонение от представления налоговой декларации (расчета) выражается в непредставлении ее в установленный срок в налоговый орган при наличии возможности выполнения лицом соответствующей обязанности, предусмотренной налоговым законодательством.

Внесением в налоговую декларацию (расчет) заведомо ложных сведений является включение в нее лицом сведений, заведомо не соответствующих действительности, которые влияют на исчисление уплачиваемого им налога, сбора в сторону его уменьшения.

Субъективная сторона преступления. Уклонение от уплаты сумм налогов, сборов характеризуется виной в форме прямого умысла. Арифметические ошибки, ошибочное применение норм налогового права при исчислении налоговой базы (например, ввиду неправильного толкования вновь принятого нормативного акта, по-новому определяющего порядок ее исчисления) и иные подобные случаи, не связанные с наличием вины в форме прямого умысла, не могут влечь ответственности по ст. 243 УК. О том, что в анализируемом преступлении (деянии) не может иметь место вина в форме

неосторожности, свидетельствует норма п. 7 ст. 63 НК, в которой говорится, что «при обнаружении плательщиком (иным обязанным лицом) в поданной им налоговой декларации (расчете) неполноты сведений или ошибок, приводящих к занижению (завышению) подлежащей уплате суммы налога, сбора (пошлины), плательщик (иное обязанное лицо) должен представить налоговую декларацию (расчет) с внесенными изменениями и дополнениями». Сопоставление этой нормы с приведенной выше нормой части третьей п. 6 ст. 2 Закона Республики Беларусь от 31.12.1997 № 121-3 «Об упрощенной системе налогообложения для субъектов малого предпринимательства» не оставляет сомнений в умышленном характере деяний виновного, описанных в ст. 243 УК.

Субъектами преступления могут быть лица, на которых в соответствии с налоговым законодательством возложена обязанность представлять полную информацию о прибыли, доходах и иных объектах налогообложения и вносить установленные суммы налогов, сборов в доход государства. К ним относятся должностные лица предприятий, учреждений, организаций независимо от форм собственности, на которых возложены обязанности по ведению бухгалтерского учета, представлению налоговых деклараций, связанных с исчислением и уплатой налогов (руководители предприятий и организаций, их заместители, главные бухгалтеры и должностные лица бухгалтерий).

Субъектами данного преступления являются также физические лица-плательщики налогов и сборов, обязанные в соответствии с законодательством представлять по установленной форме отчетные документы и платить налоги и сборы.

Другие лица, не являющиеся плательщиками не могут быть субъектами этого преступления (например, продавцы, работающие по найму у индивидуального предпринимателя, которые в нарушение установленного порядка осуществляют прием денежных средств при реализации товаров за наличный расчет без их оприходования в кассовой книге). Они могут нести ответственность по ст. 243 УК лишь будучи соучастниками данного преступления, но не его исполнителем.

К уголовной ответственности за нарушение налогового законодательства в силу части 1 ст. 27 УК могут быть привлечены лица достигшие шестнадцатилетнего возраста.

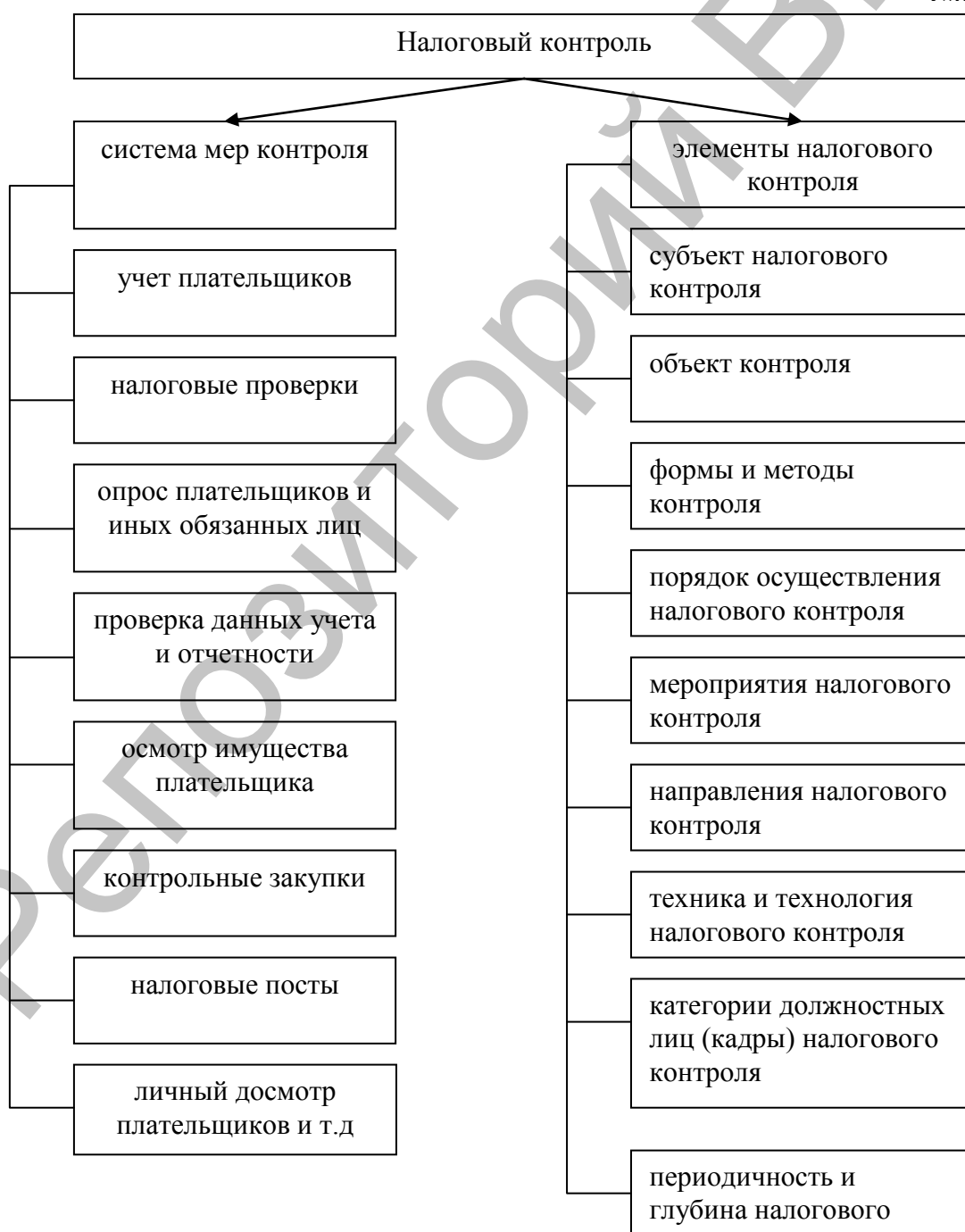
Репозиторий ВГУ

Тема 7. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

1. Понятие, принципы, функции и методы налогового контроля

Налоговый контроль – система мер по контролю за исполнением налогового законодательства, осуществляемая должностными лицами налоговых органов в пределах их компетенции.

Схема 9



Весь перечисленный на приведенной схеме 9 комплекс элементов налогового контроля является предметом налогового правового регулирования.

Взаимодействие государства в лице своих уполномоченных органов с налогоплательщиками, происходит в рамках возникающих при этом контрольных налоговых правоотношений, для которых характерно следующее:

1. они являются по существу управленческими правоотношениями
2. имеют административно-правовую природу
3. как и любое другое правоотношение, содержит в своем составе следующие элементы: субъект, объект, содержание.

Субъектов контрольного налогового правоотношения можно разделить на две основные группы: контролирующие субъекты и субъекты, подверженные контролю, - контролируемые субъекты, защищающие в ходе контрольных налоговых правоотношений свои частные интересы. Важно подчеркнуть, что обязанная сторона – контролируемый субъект находится лишь в функциональной зависимости от властного субъекта – контролирующего органа и организационно ему не подчинена.

Содержание контрольного налогового правоотношения определяется комплексом прав и обязанностей субъектов данного правоотношения. При этом праву уполномоченной стороны проверять соблюдение выполнения налоговых обязанностей корреспондируется обязанность другой стороны – подконтрольного субъекта создавать для этого необходимые условия и выполнять требования уполномоченного органа.

Объектом контрольного налогового правоотношения является непосредственная деятельность (действия или бездействие) проверяемой организации или физического лица, связанная с уплатой налогов и сборов. В частности, уполномоченными органами в ходе реализации мероприятий налогового контроля устанавливается:

- 1) правильность ведения обязанными лицами бухгалтерского учета доходов, расходов, объектов налогообложения;
- 2) проверка правильности исчисления сумм налогов и сборов;
- 3) проверка своевременности уплаты сумм налогов и сборов;
- 4) правильность ведения банковских операций, связанных с уплатой налогов и сборов;
- 5) выявление обстоятельств, способствующих совершению нарушений налогового законодательства.

Выделяют следующие принципы налогового контроля:

1. Принцип всеобщности налогового контроля.
2. Принцип единства налогового контроля. Принцип единства налоговой политики и системы налогов предполагает единообразное осуществление налогового контроля (в том числе учета налогоплательщиков) на всей территории Республики Беларусь, существование единого реестра налогоплательщиков на территории Республики Беларусь, присвоение налогоплательщику единого по всем видам налогов и на всей территории страны учетного номера плательщика (УНП), единства форм, методов и порядка проведения налогового контроля, применяемых на всей территории Белоруссии.
3. Принцип территориальности налогового контроля. Принцип территориальности выражается в том, что в большинстве случаев взаимоотношения налогоплательщика по поводу осуществления мероприятий налогового контроля возникают именно с тем налоговым органом, в котором он состоит на учете (предоставление налоговой отчетности, документов, обращения налогоплательщика о разъяснении налогового законодательства, проведение налоговых проверок и т. д.).
4. Принцип ограничения сферы налогового контроля только вопросами исполнения обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством

5. Презумпция добросовестности налогоплательщиков. При проведении контрольных мероприятий налоговые органы должны исходить из презумпции добросовестности проверяемого ими лица и надлежащего исполнения им своих обязанностей. При обнаружении совершенных лицом нарушений налоговые органы должны проанализировать причины такого поведения лица и дать соответствующую юридическую оценку его деяниям. Обратим внимание и на то обстоятельство, что руководитель налогового органа вправе вынести решение об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности.

6. Принцип соблюдения налоговой тайны. Налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом сведения о налогоплательщике, за исключением сведений :

- разглашенных плательщиком самостоятельно или с его согласия;
- об УНП;
- об уставном фонде организации;
- о нарушениях налогового законодательства и мерах ответственности;
- предоставляемых налоговым или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (ст. 79 НК).

7. Принцип возмещения ущерба, причиненного в результате неправомерных действий при проведении налогового контроля.

Выделяют следующие направления налогового контроля:

1. Учет организаций и физических лиц.
2. контроль за своевременностью уплаты налогов и сборов.
3. контроль за правильностью исчисления и полнотой уплаты сумм налогов и сборов, за надлежащим учетом доходов, расходов и объектов налогообложения.
4. Налоговый контроль за законностью использования налоговых льгот.
5. Налоговый контроль за своевременностью и правильностью удержания сумм налогов налоговыми агентами.
6. Налоговый контроль за соответствием крупных расходов физических лиц их доходам.

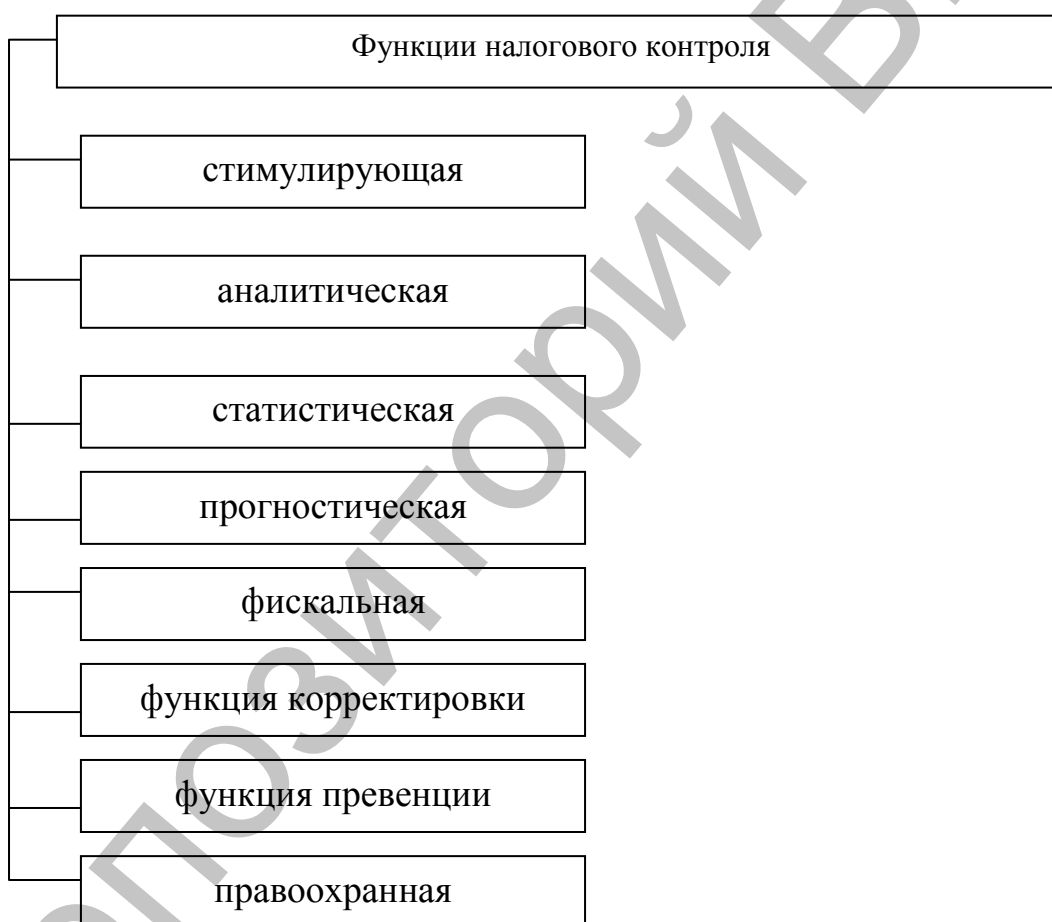
7. Налоговый контроль за своевременным перечислением налоговых платежей и исполнением платежных поручений налогоплательщиков и инкассовых поручений налоговых органов в кредитных организациях.

8. Налоговый контроль за правомерностью возмещения сумм налогов из бюджета.

9. Контроль за соблюдением особых режимов налогообложения.

Налоговый контроль выполняет следующие функции (схема 10):

Схема 10



2. Учет плательщиков

Учет налогоплательщиков осуществляется в соответствии с НК (ст. 65) и Инструкцией о порядке учета плательщиков налогов, сборов (пошлин)

(иных обязанных лиц) в налоговых органах Республики Беларусь (Утв. Пост. МНС 31.12.2003г. № 127; НРПА № 38, 2004г.)

Постановка на учет осуществляется путем подачи плательщиком заявления о постановке на учет в налоговом органе. Заявление подается в налоговый орган по месту нахождения (жительства) плательщика.

Организация (в т.ч. филиал, представительство) и ИП подают заявление не позднее 10 рабочих дней со дня их государственной регистрации. Для простого товарищества 10-дневный срок исчисляется со дня заключения договора о совместной деятельности.

Юридические лица Республики Беларусь одновременно с заявлением представляют следующие документы:

1. нотариально заверенную копию учредительных документов со штампом органа, осуществившего государственную регистрацию юр. лица и свидетельства о государственной регистрации;
2. нотариально заверенные копии документов, подтверждающих полномочия руководителя организации (или копия с оригиналом);
3. копии (с оригиналом) документов, подтверждающих полномочия главного бухгалтера;
4. сведения о собственниках имущества (учредителях).

Перечень документов, представляемых иностранными организациями и хозяйственными группами – в Инструкции.

Для регистрации филиалов дополнительно представляются нотариально заверенная копия положения о филиале, копия извещения о присвоении УНП юр.лицу.

ИП представляют:

1. паспорт или документ его заменяющий;
2. копию свидетельства о государственной регистрации (с подлинником).

Физические лица, не осуществляющие предпринимательскую деятельность обязаны стать на учет не позднее последнего дня срока,

установленного для подачи декларации. Физические лица, уплачивающие земельный налог и налог на недвижимость подлежат постановке на учет по заявлению, подаваемому плательщиком, либо на основании полученных налоговым органом сведений о таком плательщике и объектах обложения. При подаче заявления обязательно предъявление паспорта.

На основании поданных документов плательщику присваивается УНП. УНП принадлежит организации до момента ее ликвидации. Присвоенный физическому лицу УНП сохраняется за ним на протяжении всей жизни. В случае прекращения деятельности ИП и исключения его из Единого государственного регистра в Государственный реестр налогоплательщиков вносится соответствующая запись. Присвоенный ему УНП не исключается и в случае повторной регистрации физического лица в качестве ИП присвоенный ему УНП не изменяется.

Присвоенный плательщику УНП не может быть повторно присвоен другому лицу. В случае обнаружения у плательщика более одного УНП, присвоенный ранее других признается действительным, остальные – недействительными с исключением их из Государственного реестра.

Налоговый орган выдает плательщику извещение о присвоении УНП в течение 5 рабочих дней со дня получения от плательщика необходимых документов. Для открытия счетов в банках, налоговые органы выдают дубликат извещения о присвоении УНП по письменному заявлению плательщика.

Плательщик указывает свой УНП:

1. в налоговых декларациях, расчетах, заявлениях, др. документах, представляемых в налоговый орган;
2. в платежных инструкциях, направляемых в банк;
3. в иных случаях.

УНП признается недействительным и исключается из Государственного реестра:

1. при снятии организации с учета в связи с ее ликвидацией;

2. в случае смерти физического лица или объявления его умершим;
3. по истечении сроков, установленных Инструкцией (иностранцы – срок разрешения МИДа, проведение зрелищных мероприятий и т.д.);
4. при изменениях законодательства, в связи с которыми лицо, которому присвоен УНП, утрачивает статус плательщика.

УНП формируется как цифровой (для организаций) или буквенно-цифровой (для физических лиц) код с применением серийно-порядковой системы кодирования и состоит из девяти знаков. УНП, присваиваемый юр.лицу Республики Беларусь, тождественен его регистрационному номеру, внесенному в Единый государственный регистр.

Плательщики при изменении данных, указанных в ранее представленных документах письменно сообщают об этом в налоговый орган.

3. Контроль, осуществляемый за доходами физических лиц

Контроль за доходами физических лиц осуществляется на основании Закона «О подоходном налоге с физических лиц» от 21.12.1991г, Закона «О декларировании физическими лицами доходов, имущества и источников денежных средств» от 04.01.2003г. (НРПА от 22.01.2003г), Постановления СМ «О некоторых вопросах представления физическими лицами деклараций о доходах и имуществе и об источниках денежных средств» от 15.05.2003, № 641 (НРПА 28.05.2003)., Инструкции о порядке организации деятельности налоговых органов по контролю за соблюдением порядка декларирования физическими лицами доходов, имущества и источников денежных средств (Утв. Пост. МНС 20.11.03 № 103 – НРПА 10.12.2003).

При получении дохода, налогообложение которых не возложено на источник выплаты дохода в течение года физические лица в 30-дневный срок со дня получения дохода представляют в налоговый орган по месту

регистрации в качестве налогоплательщика Республики Беларусь декларацию, в которой указывают размер фактически полученного дохода и размер предполагаемого дохода до конца календарного года.

В течение года физические лица вносят в бюджет платежи по одной третьей годовой суммы налога, исчисленной налоговым органом по фактическому и предполагаемому доходу по ставкам. Для уплаты налога устанавливаются следующие сроки: 15 мая, 15 августа, 15 ноября.

В случае, если до конца календарного года получение дохода не предполагается, исчисление налога производится исходя из фактического дохода. Уплата налога производится через месяц после вручения платежного извещения на уплату налога.

При превышении в течение года дохода, исходя из которого исчислены суммы налога, физические лица обязаны представить в налоговый орган по месту регистрации в качестве налогоплательщика Республики Беларусь декларацию в пятидневный срок по истечении месяца, в котором произошло увеличение дохода. Доплата по налогу производится по не наступившим срокам.

В случае прекращения извлечения дохода в течение года физическое лицо в пятидневный срок с момента прекращения извлечения дохода вправе представить в налоговый орган по месту регистрации в качестве налогоплательщика Республики Беларусь декларацию о полученных доходах. Перерасчет налога, взыскание или возврат исчисленных сумм производится в 15-дневный срок со дня представления декларации в налоговый орган.

По окончании года не позднее 1 марта физические лица обязаны представить декларацию о фактически полученных доходах за истекший календарный год. Форма декларации утверждается Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь.

Данное требование не распространяется на физических лиц:

1. получивших в истекшем календарном году доходы только по месту

основной работы (службы, учебы), хотя бы и менявших в течение календарного года место основной работы (службы, учебы);

2. получивших доходы только от одного источника (юридического лица или предпринимателя) по гражданско-правовым договорам;

3. получивших только доходы, не подлежащие налогообложению;

4. у которых полученный облагаемый совокупный годовой доход от юридических лиц и предпринимателей в истекшем году не превысил дохода в размере 240 среднемесячных базовых

От представления деклараций о совокупном годовом доходе независимо от размера полученного дохода не освобождаются физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность в установленном законодательством Республики Беларусь порядке, в том числе частную нотариальную деятельность,

Если физическое лицо обнаружило в представленной им декларации о совокупном годовом доходе неполноту сведений или ошибки, приведшие к занижению подлежащей уплате суммы налога, то лицо вправе представить до 15 апреля уточненную декларацию о совокупном годовом доходе. Срок уплаты суммы налога – 15 мая.

В случаях, предусмотренных законодательством, физическими лицами декларируются:

1. Доходы, полученные на территории Республики Беларусь, а также доходы, полученные гражданами, иностранными гражданами и лицами без гражданства за пределами Республики Беларусь

2. Имущество, т.е. находящиеся в собственности на момент представления декларации:

а) жилые дома, иные постройки, квартиры, их доли, земельные участки;

б) транспортные средства;

в) произведения искусства, драгоценные металлы и камни, изделия из них, стоимость каждого из которых превышает 1000 БВ или общая стоимость превышает 2000 БВ;

г) строительные материалы (за исключением используемых для строительства и реконструкции жилья), общая стоимость которых превышает 2000 БВ;

д) иное имущество, стоимость единицы которого превышает 2000 БВ;

е) акции, вклады в уставные фонды, стоимость которых свыше 15000 БВ;

3. Источники денежных средств при совершении сделки на сумму, превышающую 2000 БВ (15000), за исключение сделок:

а) связанных со строительством, ремонтом или приобретением жилья;

б) банковских операций с денежными средствами физического лица, кроме переводов за границу;

в) продажи банком сберегательного сертификата;

г) купли-продажи облигаций государственного займа и облигаций НБ в СКВ;

д) проведении ИП расчетов по текущему счету.

Декларация об источниках денежных средств представляется в налоговый орган по месту совершения сделки или жительства лица. На основании декларации налоговый орган выдает лицу справку без предоставления которой сделка не подлежит регистрации или удостоверению и является ничтожной.

Декларирование доходов и имущества производится путем предоставления декларации по письменному требованию КГК, налоговых органов, ОВД, КГБ или прокуратуры. Декларация должна быть представлена в течение 5 рабочих дней с момента получения требования.

Если налоговым органом установлено несоответствие данных декларации полученным сведениям, то в течение 5 рабочих дней физическому лицу направляется письменное требование о даче пояснений об источниках денежных средств. Пояснения должны быть представлены в течение 30 дней со дня вручения требования. Если пояснений не последовало, то налоговый орган исчисляет налог с суммы превышения

расходов над доходами и в 15-дневный срок вручает лицу платежное извещение на уплату налога. Налог уплачивается в течение 30 дней со дня вручения извещения.

Иные уполномоченные органы, выявившие несоответствие данных, направляют материалы в течение 15 дней в налоговый орган по месту жительства лица.

3. Общая характеристика налоговых проверок

Налоговой проверкой признается проверка, предметом которой является изучение бухгалтерских отчетов и балансов, налоговых деклараций (расчетов), а также других необходимых документов и сведений, связанных с налогообложением, подтверждающих правильность исчисления и своевременность уплаты плательщиком (иным обязанным лицом) налогов, а также исполнения плательщиком (иным обязанным лицом) иных требований налогового законодательства.

Налоговые проверки по основанию назначения делятся на плановые и внеплановые, планирование и назначение которых осуществляется в соответствии со статьей 69 Общей части Налогового Кодекса Республики Беларусь.

Налоговые проверки по видам делятся на камеральные и выездные налоговые проверки. Выездные налоговые проверки, в свою очередь, могут быть комплексными, рейдовыми, тематическими и встречными.

Выездная налоговая проверка проводится по месту нахождения плательщика путем изучения полноты и правильности отражения в бухгалтерском учете плательщиком (иным обязанным лицом) операций, оказывающих прямое или косвенное влияние на суммы налогов, с последующим сравнением определенных в ходе проверки фактических размеров сумм налогов с отраженными плательщиком (иным обязанным лицом) в налоговых декларациях (расчетах) и других документах, связанных

с исчислением налогов, представлявшихся налоговому органу в течение периода, подвергающегося проверке.

Одним из видов выездной проверки является проверка финансово-хозяйственной деятельности.

При проведении проверки финансово-хозяйственной и иной деятельности юридических и физических лиц устанавливается соблюдение ими норм законодательства (за исключением налогового законодательства), контроль за соблюдением которого возложен на налоговые органы.

В ходе проверки финансово-хозяйственной деятельности налоговые органы проверяют соблюдение организациями и (или) физическими лицами установленного порядка:

- 1.обязательной продажи части валютной выручки;
- 2.выдачи лицензий и осуществления деятельности, на которую требуется получение специального разрешения (лицензии);
- 3.расчетов между субъектами предпринимательской деятельности;
- 4.ввоза автомобильного бензина и дизельного топлива в Республику Беларусь;
- 5.представления специального формуляра регистрации финансовой операции, подлежащей особому контролю, а также проверки информации, содержащейся в поступившем в налоговый орган в соответствии с Законом Республики Беларусь от 19 июля 2000 года “О мерах по предотвращению легализации доходов, полученных незаконным путем” (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2000 г., № 75, 2/201) специальном формуляре;
- 6.осуществления посреднической деятельности при продаже товаров;
- 7.соблюдения правил ведения кассовых операций;
- 8.соблюдения законодательства о получении и использовании иностранной безвозмездной помощи, а также проверяют другие вопросы, контроль за которыми возложен на налоговые органы.

Плановая выездная проверка проводится на основании квартальных графиков проверок, утверждаемых руководителем налогового органа по месту постановки на учет плательщика (иного обязанного лица). Основанием для включения плательщика (иного обязанного лица) в график проверок являются результаты анализа представленных в налоговый орган налоговых деклараций (расчетов) и других документов, представленных плательщиком (иным обязанным лицом) и связанных с налогообложением, иные сведения, собираемые и накапливаемые налоговыми органами в установленном порядке. В график также включаются плательщики (иные обязанные лица), проверки которых предусмотрены координационным планом контрольной деятельности, разработанным Советом по координации контрольной деятельности в Республике Беларусь.

В график могут быть включены проверки, назначаемые по поручениям контролирующих, правоохранительных, судебных органов, руководителей налоговых органов, поступившим в налоговый орган до утверждения графика.

Периодичность проведения плановых комплексных выездных проверок устанавливается:

1. Один раз в год для плательщиков (иных обязанных лиц), у которых размер уплаченных налогов, сборов (пошлин) в республиканский и местный бюджеты по итогам предыдущего года составляет в суммарном выражении не менее 50 % от общей суммы уплаченных налогов, сборов (пошлин) организациями и индивидуальными предпринимателями, состоящими на учете в соответствующем налоговом органе;
2. Не реже одного раза в два года для организаций, сумма налогов которых значительно уменьшилась (с учетом коэффициента дефляции) по сравнению с аналогичным периодом прошлого года при незначительном изменении полученной выручки;
3. Не реже одного раза в 5 лет:

3.1 Для плательщиков (иных обязанных лиц), обеспечивших выполнение следующих условий:

- отсутствие задолженности по налогам;
- отсутствие нарушений по результатам проверок ведомственной контрольно-ревизионной службы либо наличие ежегодных безусловно положительных аудиторских заключений о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности для субъектов предпринимательской деятельности, которые в соответствии с законодательством Республики Беларусь подлежат обязательной аудиторской проверке.

3.2 Для некоммерческих организаций, своевременно представляющих налоговые декларации (расчеты) при исполнении налоговых обязательств в установленный законодательством срок или представлении информации в налоговый орган по месту постановки на налоговый учет о неосуществлении финансово-хозяйственной деятельности;

4. Не реже одного раза в три года для остальных организаций, не указанных выше;

5. В течение года со дня государственной регистрации или постановки на налоговый учет для вновь созданных организаций (их филиалов, представительств) частной формы собственности (в целях упреждения лжепредпринимательской деятельности).

Плановые выездные проверки одного и того же плательщика (иного обязанного лица) могут проводиться не более одного раза в год (если иное не установлено законодательством), т.е. очередная плановая выездная проверка может назначаться не ранее чем через 12 месяцев с даты вручения акта проверки по предыдущей выездной проверке, за исключением случаев, когда плательщик (иное обязанное лицо) принял решение о ликвидации

(прекращении деятельности), либо подачей в суд заявления о банкротстве (экономической несостоятельности) плательщика (иного обязанного лица).

На основании утвержденных полугодовых координационных планов контрольной деятельности составляются квартальные графики выездных проверок, которые доводятся до сведения плательщиков (иных обязанных лиц) путем их размещения на информационных стендах, оборудованных в помещениях налоговых органов. В целях осуществления координации деятельности государственных органов, уполномоченных проводить проверки плательщиков (иных обязанных лиц), график проверок в срок не позднее 5 дней с даты утверждения направляется территориальным органам Комитета государственного контроля Республики Беларусь (в том числе Департамента финансовых расследований), Министерства финансов Республики Беларусь, управлениям Национального банка Республики Беларусь. Иным правоохранительным, контролирующим органам графики предоставляются по их запросам.

Плановые выездные проверки плательщиков (иных обязанных лиц), проводимые Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь или инспекциями МНС по областям и городу Минску, включаются в рабочие планы этих органов, составляемые на квартал, с письменным уведомлением плательщика (иного обязанного лица) и инспекции МНС, на учете в которой находится данный плательщик (иное обязанное лицо), направляемым за 15 дней до начала проверки. В случае, если должностные лица МНС или инспекций МНС по областям и городу Минску направляются для проведения проверок плательщиков (иных обязанных лиц), включенных в графики проверок инспекций МНС по районам и городам, письменное уведомление плательщиков (иных обязанных лиц), не производится.

При обращении плательщика (иного обязанного лица), или его представителей и при наличии у плательщика (иного обязанного лица) уважительных причин (отсутствие по болезни или нахождение в очередном отпуске (в командировке) ответственного должностного лица, проведение

проверки аудиторской организацией и др.) плановая выездная проверка может быть перенесена руководителем налогового органа на более поздний период.

Перенос и (или) продление сроков проведения плановых выездных проверок производится руководителем налогового органа на основании служебных записок проверяющих и(или) начальников отделов. Перенос ответственным исполнителем сроков проверок плательщиков (иных обязанных лиц), скоординированных с другими контролирующими органами допускается по согласованию с Советом по координации контрольной деятельности в Республике Беларусь (а также с его областными структурными подразделениями).

Внеплановая выездная проверка одного и того же плательщика (иного обязанного лица) проводится по поручению Президента Республики Беларусь, Правительства Республики Беларусь, Комитета государственного контроля Республики Беларусь, Совета по координации контрольной деятельности в Республике Беларусь, руководителя налогового органа, правоохранительных и судебных органов.

Внеплановая проверка, как правило, проводится без предварительного уведомления плательщика (иного обязанного лица).

Внеплановая проверка по поручению руководителя налогового органа может проводиться при следующих обстоятельствах:

1. наличие сведений и фактов, свидетельствующих о нарушениях налогового законодательства;
2. непредставление к установленному сроку налоговых деклараций (расчетов) или других документов, необходимых для налогообложения;
3. возникновение необходимости проверить или уточнить сведения, полученные при проведении предыдущей проверки плательщика (иного обязанного лица) (перепроверка), а также при проведении проверки другого лица, состоящего в правовых отношениях с этим плательщиком (иным обязанным лицом);

4. реорганизация или ликвидация организации, прекращение деятельности индивидуального предпринимателя;

5. наличие письменного заявления плательщика (иного обязанного лица) о зачете либо возврате излишне уплаченных сумм налога, сбора (пошлины), пени;

6. неисполнение или ненадлежащее исполнение плательщиком (иным обязанным лицом) налогового обязательства, наличие задолженности по налогам - в целях принятия решения о взыскании налога, пени за счет имущества плательщика (иного обязанного лица);

7. принятие вышестоящим налоговым органом при рассмотрении жалобы плательщика (иного обязанного лица) решения о проведении дополнительной проверки.

Внеплановые проверки также назначаются руководителями инспекций МНС по районам и городам в случае рассмотрения в суде заявления о признании плательщика (иного обязанного лица) экономически несостоятельным (банкротом), а также изменения места жительства индивидуального предпринимателя или юридического адреса организации с постановкой на налоговый учет в инспекции МНС другого района или города.

Также вне плана проводятся проверки плательщиков (иных обязанных лиц), которые после завершения проверки и вынесения решения по акту проверки, предоставили в установленные законодательством сроки дополнительные документы, связанные с налогообложением.

Обоснованность назначения проверки, за исключением проводимой по поручению Президента Республики Беларусь, Совета Министров Республики Беларусь, Комитета государственного контроля Республики Беларусь, может быть обжалована в вышестоящий налоговый орган, а также в соответствующий Совет по координации контрольной деятельности в области либо в Совет по координации контрольной деятельности в Республике Беларусь.

Подача жалобы не приостанавливает проведение выездной проверки.

Камеральные, встречные, рейдовые и тематические проверки являются внеплановыми проверками и проводятся вне зависимости от даты проведения предыдущей проверки.

При проведении проверок должностные лица налоговых органов обязаны:

1. действовать в строгом соответствии с законодательством;
2. не нарушать права и законные интересы плательщика (иного обязанного лица), быть вежливыми, внимательными и корректными с плательщиком (иным обязанным лицом) или его представителями, не унижать их чести и достоинства;
3. осуществлять контроль за соблюдением налогового законодательства, правильным исчислением, полной и своевременной уплатой налогов, пеней, а также контроль за соблюдением иного законодательства о предпринимательстве в пределах своей компетенции;
4. в порядке, установленном законодательством, проводить налоговые и выездные проверки;
5. требовать от плательщиков (иных обязанных лиц) устранения выявленных нарушений налогового законодательства, а также иных правонарушений, и контролировать исполнение этих требований;
6. передавать (вручать) плательщику (иному обязанному лицу) или его представителю свои решения в отношении этих лиц в установленные налоговым и иным законодательством сроки лично (под расписку) либо иным способом, свидетельствующим о дате получения этого решения или о дате направления соответствующей заказной корреспонденции по месту жительства или по месту нахождения плательщика (иного обязанного лица);

7. соблюдать налоговую тайну и правила хранения сведений о плательщиках (иных обязанных лиц) в соответствии со статьей 79 Общей части Налогового Кодекса Республики Беларусь;

8. принимать и регистрировать заявления, сообщения и иную информацию о нарушениях налогового законодательства и осуществлять в установленном порядке их проверку;

9. передавать правоохрнительным органам в соответствии с их компетенцией материалы по фактам нарушений;

10. взыскивать в порядке, установленном Общей частью Налогового Кодекса Республики Беларусь, неуплаченные (не полностью уплаченные) суммы налогов, пеней.

При проведении проверок должностные лица налоговых органов имеют право:

1. получать от плательщика (иного обязанного лица) необходимые для исчисления и уплаты налогов документы (их копии), иную информацию, касающуюся деятельности и имущества плательщика (иного обязанного лица);

2. вызывать в налоговые органы плательщиков (иных обязанных лиц), а также других лиц, имеющих документы и (или) информацию о деятельности плательщиков (иных обязанных лиц), в отношении которых проводится проверка;

3. заявлять ходатайства о лишении организаций и индивидуальных предпринимателей специальных разрешений (лицензий) на осуществление определенных видов деятельности;

4. заявлять ходатайства о признании осуществляемой плательщиком (иным обязанным лицом) деятельности незаконной в случае нарушения установленного порядка ее осуществления, а также о признании сделок (договоров) недействительными ;

5. получать от других государственных органов, организаций и физических лиц, необходимые для выполнения возложенных на налоговые органы обязанностей информацию и документы, в том числе заключения соответствующих специалистов, экспертов;

6. при проведении проверки проверять у должностных лиц организаций и физических лиц удостоверяющие личность документы, бухгалтерские книги, и другие реестры учета, статистические и бухгалтерские отчеты, балансы, счета и иные документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов, наличные деньги в кассе и у подотчетных лиц, ценные бумаги и другое имущество, а также в порядке и случаях, установленных законодательством, производить личный досмотр и досмотр находящихся при них вещей, документов, ценностей и транспортных средств;

7. приостанавливать операции плательщиков (иных обязанных лиц) по их счетам в банках в случаях и порядке, установленных статьей 53 Общей части Налогового Кодекса Республики Беларусь;

8. доступа проверяющих на территорию или в помещение плательщика (иного обязанного лица);

9. назначать инвентаризацию имущества плательщика (иного обязанного лица) и опечатывать кассы, помещения, места хранения документов и (или) имущества плательщика (иного обязанного лица);

10. в целях налогового контроля в порядке, определяемом законодательством, создавать налоговые посты, обеспечивая нахождение должностных лиц налоговых органов на территории и (или) в помещениях плательщика (иного обязанного лица);

11. вносить в компетентные органы предложения о приостановлении выезда за пределы Республики Беларусь физических лиц до погашения ими задолженности по налоговому обязательству;

12. проводить в порядке, определяемом законодательством, контрольные закупки товарно-материальных ценностей и контрольные

оформления заказов на выполнение работ, оказание услуг для проверки соблюдения плательщиками (иными обязанными лицами) налогового законодательства и установленного порядка приема наличных денежных средств;

13. изымать при проведении выездной проверки документы плательщика (иного обязанного лица), в том числе электронные документы на машинных носителях (системный блок компьютера, дискеты, CD-диски, магнитооптические диски, стриммерные кассеты и др.);

14. производить изъятие вещей и товарно-материальных ценностей правонарушителя, которые являются объектами нарушения законодательства.

15. в установленном законодательством порядке знакомиться в учреждениях банков с подлинными документами, счетами, а также получать в необходимых случаях сведения, справки и копии документов, связанных с операциями проверяемых плательщиков (иных обязанных лиц), о состоянии счетов и оборотов по ним, о состоянии открытых им кредитов и по другим вопросам, возникающим в ходе проверки.

16. налагать в соответствии со статьей 54 Общей части Налогового Кодекса Республики Беларусь и настоящей Инструкцией на имущество нарушителей налогового и иного законодательства арест;

17. при отсутствии у плательщика (иного обязанного лица) документов бухгалтерского учета и других документов, связанных с налогообложением, налоговый орган вправе определять размер причитающихся к уплате в бюджет налогов на основании сведений о движении денежных средств по счетам плательщика (иного обязанного лица) в банке и сведений, полученных об указанных лицах от других органов, организаций и физических лиц, либо в расчетном порядке.

4. Камеральная налоговая проверка

Камеральные - проверки, проводимые по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и других документов, представленных плательщиком (иным обязанным лицом) и связанных с налогообложением, а также документов о деятельности плательщика (иного обязанного лица), имеющихся у налогового органа.

Периодичность проведения камеральных проверок определяется установленной периодичностью представления налоговой отчетности.

Камеральные проверки проводятся уполномоченными должностными лицами налоговых органов в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа.

Целями камеральной проверки являются:

- контроль за соблюдением налогоплательщиками налогового законодательства;
- выявление и предотвращение налоговых правонарушений;
- взыскание сумм неуплаченных или не полностью уплаченных налогов по выявленным нарушениям;
- привлечение виновных лиц к ответственности;
- подготовка информации для обеспечения рационального отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

Порядок проведения камеральной проверки регламентирован Инструкцией о порядке организации и проведения проверок налоговыми органами, утвержденной Постановлением Министерства по налогам и сборам 29.12.2003 № 124.

Условно, можно выделить несколько этапов проведения камеральной проверки:

1. Прием документов и проверка своевременности их предоставления;

2. Проверка правильности оформления отчетности;
 3. Проверка правильности произведенного плательщиком арифметического подсчета итоговых сумм налогов и сборов и обоснованность применения налоговых ставок и льгот;
 4. Проверка правильности исчисления налоговой базы;
 5. Решение вопроса о целесообразности включения данного плательщика в планы проведения выездных налоговых проверок.
- Оформление результатов камеральной проверки.

Следует иметь в виду, что, согласно п.5 ст.63 НК налоговый орган не вправе отказать в принятии декларации (расчета) и обязан по просьбе плательщика сделать отметку на копии декларации (расчета) о ее принятии. Из этого следует, что отчетная документация должна приниматься как в комплектном, так и в некомплектном виде, а если плательщик настаивает на ее приеме, то и при наличии нарушений в ее оформлении.

Однако, при наличии грубых нарушений, установленных нормативными актами правил оформления документов, не позволяющих идентифицировать их как документы отчетности, соответствующие декларации (расчеты) не могут считаться представленными, а обязанность налогоплательщика по их предоставлению – выполненной. В частности, к таким грубым нарушениям можно отнести:

- отсутствие в представленном документе какого-либо из обязательных реквизитов, предусмотренных нормативными правовыми актами для подобного рода документов;
- нечеткое заполнение отдельных реквизитов, делающее невозможным их однозначное прочтение;
- заполнение документов карандашом;
- наличие не оговоренных подписями плательщика исправлений;
- составление документов на иных языках, кроме русского и белорусского.

При выявлении плательщиков, не представивших или не полностью представивших отчетность, им направляются соответствующие уведомления.

При этом установлено, что при сдаче налогоплательщиком отчетности непосредственно в налоговый орган датой ее представления считается дата поступления в налоговую инспекцию, проставляемая на каждом отчетном документе в присутствии налогоплательщика при принятии отчетности, а при отправке налогоплательщиком отчетности по почте – дата отправки заказного письма с описью вложения.

Проверка правомерности применения льгот производится применительно к каждому конкретному налогу исходя из положений действующего законодательства. Начиная с этого этапа, проводящие камеральную проверку должностные лица налогового органа могут (а при возникновении каких-либо сомнений в правомерности применения льготы должны) воспользоваться предоставленным им статьей 70 НК правом истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, подтверждающие правильность исчисления налогов.

При отсутствии нарушений налогового законодательства должностным лицом налогового органа данные из налоговой декларации (расчета) заносятся в компьютерную базу данных без составления справки проверки и на представленных плательщиком налоговых декларациях этим лицом собственноручно učinяется запись «Проверено» и личная подпись, после чего, налоговые декларации приобщаются к делу плательщика. В случае выявления нарушений – составляется акт камеральной проверки.

5.Выездная налоговая проверка

Доступ на территорию или в помещение плательщика (иного обязанного лица) проверяющих, непосредственно проводящих проверку, осуществляется при предъявлении этими лицами служебных удостоверений и предписания налогового органа о проведении выездной проверки.

В день начала выездной проверки проверяющие обязаны представиться руководителю, главному бухгалтеру организации (обособленного подразделения), индивидуальному предпринимателю, информировать о начале выездной проверки и вручить указанным лицам предписание на проведение проверки для ознакомления с ним под подпись. Одновременно проверяющие согласовывают порядок и место проведения проверки, режим работы и другие вопросы, связанные с обеспечением надлежащих условий для проведения проверки.

Плательщиком на предписании делается отметка об ознакомлении. По просьбе представителей плательщика им предоставляется возможность скопировать предписание, выданное проверяющим на проведение проверки.

Дата вручения плательщику предписания на проведение выездной проверки для ознакомления является датой начала проверки. Проверяющий после ознакомления плательщика с предписанием обязан внести в книгу учета проверок (ревизий) плательщика в соответствии с постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 22 февраля 2001 г. № 248 “О ведении юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями книги учета проверок (ревизий)” (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2001 г., № 23, № 5/5335), необходимые сведения и скрепить их подписью.

При необходимости плательщику разъясняются его права и обязанности.

Проверяющие вправе истребовать у проверяемого плательщика необходимые для проверки информацию и (или) документы.

Лицо, которому адресован запрос о представлении информации и (или) документов, обязано не позднее трех рабочих дней со дня получения указанного запроса направить или выдать их должностному лицу налогового органа, требующему указанные информацию и (или) документы, или сообщить об отсутствии у него затребованных информации и (или) документов.

Документы представляются в виде заверенной должным образом копии, а при невозможности представления копий представляются подлинники документов.

Представляемые для проверки документы на иностранном языке должны иметь перевод на русский язык, заверенный нотариально.

При отказе плательщика (иного обязанного лица) от выдачи затребованных при проведении проверки информации и (или) документов налоговый орган вправе произвести их изъятие.

Выездная проверка, как правило, проводится в рабочие дни, в рабочее время и по месту нахождения плательщика (иного обязанного лица) (рейдовая проверка может проводиться в любой день). В случае несовпадения режима работы плательщика (иного обязанного лица) с режимом работы налогового органа или отсутствия у плательщика (иного обязанного лица) помещений и (или) условий для размещения проверяющих, проверка может осуществляться в помещении по месту нахождения налогового органа.

В случае проведения выездной проверки в служебном помещении налогового органа прием и возврат документов, предоставленных плательщиком (иным обязанным лицом) для проверки, осуществляется проверяющими только в систематизированном виде в папках, пронумерованных по листам. Факт приема документов на проверку оформляется путем составления акта приема-возврата документов, в котором указывается: кем и от кого приняты документы, название принятых папок с

документами с указанием количества листов документов, содержащихся в каждой папке.

Возврат документов плательщику проводится только после проверки им сохранности документов. Плательщик собственноручной записью на первом экземпляре акта приема-возврата документов свидетельствует о наличии (отсутствии) претензий по сохранности представленных для проверки документов. Акт приема-возврата документов скрепляется подписями плательщика и проверяющего.

Акты приема-возврата документов на проверку приобщаются к акту проверки в качестве приложения.

Акт приема-возврата документов, связанных с уплатой налогов, не составляется в случае, если проверка представленных в инспекцию МНС документов производится в присутствии представителя плательщика (иного обязанного лица) и завершается в течение одного рабочего дня.

Уточненные расчеты по налогам за проверяемый период, представленные плательщиком (иным обязанным лицом) инспекции МНС в день начала проверки либо в последующие за днем начала проверки дни не принимаются во внимание при составлении акта проверки и определении размера сокрытых (заниженных) объектов налогообложения.

При проведении комплексной выездной проверки, за исключением случаев составления промежуточного акта проверки, независимо от вопросов, включенных в программу проверки, подлежат проверке следующие вопросы:

1. имеются ли у проверяемого юридического лица филиалы, представительства или другие обособленные подразделения с целью организации работы по их одновременной проверке наряду с проверкой юридического лица;

2. определена ли учетная политика (методика ведения бухгалтерского учета), соответствует ли Закону Республики Беларусь “О

бухгалтерском учете и отчетности” и соблюдается ли она плательщиком (иным обязанным лицом);

3. в каком банке открыты текущие счета (расчетный, валютный и другие). В случае необходимости в обслуживающий банк направляется предписание о наличии денежных средств и совершенных операциях;

4. соответствуют ли данные регистров бухгалтерского учета данным главной книги, баланса и приложений к нему, расчетам по налогам, декларациям;

5. надлежащим ли образом оформляются первичные бухгалтерские документы; причины вносимых в них исправлений;

6. не отражаются ли в регистрах бухгалтерского учета записи, не подтвержденные первичными документами; не имеется ли не проведенных по регистрам первичных документов;

7. правильно ли определена себестоимость произведенной и реализованной продукции (работ, услуг);

8. правильно ли определена выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг;

9. правильность отражения операций по внереализационным доходам и расходам;

10. состояние расчетов с поставщиками, покупателями, прочими дебиторами и кредиторами и обоснованность образования, наличия и списания дебиторской и кредиторской задолженности;

11. правильно ли приходуется основные средства, нематериальные активы, материальные ценности, начисляется ли износ и производится ли их переоценка в соответствии с действующим законодательством;

12. правильность и полнота исчисления, удержания и перечисления налогов в государственный бюджет;

13. обоснованность применения плательщиком налоговых льгот;

14. при проверке индивидуального предпринимателя в обязательном порядке проверяются все декларации и сведения, представленные индивидуальным предпринимателем в налоговый орган за отчетный период. Результаты проверки отражаются в акте проверки.

Также при выведении сумм налогов, причитающихся к доплате в бюджет за соответствующие проверяемые периоды финансово-хозяйственной деятельности плательщика проверяющие учитывают следующее:

- излишне уплаченные плательщиком суммы налогов (переплаты);
- при наличии ходатайства об использовании льготы учитывают не использованные плательщиком полагающиеся ему в соответствии с законодательством льготы (при наличии на момент проверки у плательщика (иного обязанного лица) документов, подтверждающих право на получение льгот, и если соблюдены все условия, необходимые для предоставления этих льгот).

Сроки проведения выездных проверок, проверяемый период, численность проверяющих устанавливаются руководителем налогового органа с учетом конкретных задач проверки и особенностей проверяемых плательщиков (иных обязанных лиц).

Срок проведения проверки не должен превышать 30 рабочих дней. Кроме того, для проверки каждого обособленного подразделения отводится еще по 30 дней. При наличии объективных причин, не позволивших завершить проверку в течение 30 рабочих дней, срок проведения проверки может быть продлен руководителем налогового органа на основании служебной записки проверяющего. В 30 рабочих дней не входит срок, необходимый проверяющим для проведения подготовительной работы, а также для написания акта проверки. Если проверяющий по уважительной причине не может продолжать начатую проверку (предоставление срока плательщику для восстановления учета, болезнь проверяющего, направление проверяющего на другую проверку и др.), руководителем налогового органа

проверка приостанавливается, о чем делается соответствующая запись в ранее выданном предписании с ознакомлением представителей плательщика (иного обязанного лица) под подпись.

В случае, если проверка проводится по поручению Президента Республики Беларусь, Совета Министров Республики Беларусь, Комитета государственного контроля Республики Беларусь, правоохранительных, судебных и иных уполномоченных на то государственных органов, о продлении сроков проверки сообщается органу, назначившему ее проведение, с указанием причин продления и планируемых сроков окончания проверки.

В ходе выездной проверки могут использоваться метод документальной проверки и метод фактической проверки.

При использовании метода документальной проверки проверяющие применяют следующие приемы проверки:

1. изучение действующей у проверяемого плательщика (иного обязанного лица) системы внутрихозяйственного учета, контроля и экономического анализа;
2. проверка документов в целях установления соблюдения требований законодательства по произведенным хозяйственным и финансовым операциям;
3. анализ первичных документов бухгалтерского учета с целью определения их соответствия установленным требованиям;
4. сопоставление данных бухгалтерского учета с данными отчетности, данных учета и отчетности с соответствующими плановыми данными (сметой, балансом доходов и расходов и другими);
5. сопоставление записей, документов и фактических данных по одним операциям с записями, документами и фактическими данными по

связанным с ними другим операциям проверяемого плательщика (иного обязанного лица), и (или) с записями, документами и фактическими данными, полученными от других организаций и физических лиц;

6. сличения в необходимых случаях имеющихся у проверяемого плательщика (иного обязанного лица) выписок банка по текущим (расчетным, валютным и другим) счетам с подлинными записями по этим счетам в банке, а также путем ознакомления с документами, послужившими основанием для производства указанных записей, для сопоставления их с копиями;

При использовании метода фактической проверки проверяющие применяют следующие приемы проверки (формы налогового контроля):

1. проведение встречных проверок
2. сличения в предусмотренных законодательством случаях и порядке копий платежных документов, имеющихся у проверяемого плательщика (иного обязанного лица), с платежными документами, хранящимися в банке;
3. осмотра используемых для осуществления деятельности территорий или помещений плательщика (иного обязанного лица), осмотр объектов налогообложения;
4. проведения личного досмотра физических лиц, находящихся при них вещей, документов, ценностей и транспортных средств в порядке, установленном законодательством;
5. контрольного обмера объемов выполненных работ;
6. взвешивания и обмера сырья, материалов, полуфабрикатов и готовых изделий;
7. назначения инвентаризации имущества плательщика (иного обязанного лица);

8. контрольного запуска сырья и материалов в производство, контрольного анализа сырья, материалов и готовой продукции для установления действительных расходов сырья и материалов, правильности списания на производство сырья и материалов, а также установления норм их расходов, сопоставления фактических и заправочных данных;

9. проверки полноты оприходования готовой продукции, соблюдения норм естественной убыли при хранении, транспортировке и реализации товаров и материальных ценностей;

10. создания налоговых постов;

11. контрольной закупки товарно-материальных ценностей, контрольное оформление заказов на выполнение работ, оказания услуг;

12. проведения мониторинга на предприятиях, занимающихся коммерческой деятельностью, с целью установления объектов налогообложения;

Проверяющий, с учетом программы проверки, состояния бухгалтерского учета и вопросов, возникающих у него при анализе документов бухгалтерского учета проверяемого плательщика (иного обязанного лица), самостоятельно определяет методы и приемы проверки.

Проверка документов может осуществляться двумя способами:

- способ сплошной проверки, в ходе которой проверяется полнота определения плательщиком (иным обязанным лицом) объектов налогообложения в проверяемом периоде путем анализа всех хозяйственных операций и документов бухгалтерского учета, которыми оформлялись эти операции.

- способ выборочной проверки, в ходе которой анализируется часть документов бухгалтерского учета, оформленных в подтверждение проведенных плательщиком (иным обязанным лицом) финансово-хозяйственных операций.

7. Особенности проведения рейдовых и встречных проверок

Встречная выездная налоговая проверка проводится в целях установления фактического отражения в бухгалтерском учете проверяемого плательщика (иного обязанного лица) хозяйственных операций, осуществлявшихся с другими плательщиками (иными обязанными лицами), в отношении которых проводятся плановые либо внеплановые налоговые проверки.

Проведение встречных выездных налоговых проверок осуществляется путем сопоставления разных экземпляров одного и того же документа по содержанию, а также имеющихся у проверяемого плательщика (иного обязанного лица) записей, документов и фактических данных с соответствующими записями, документами и фактическими данными, находящимися у других плательщиков (иных обязанных лиц), от которых получены или которым выданы денежные средства, материальные ценности и документы.

Встречная выездная проверка проводится на основании предписания налогового органа, в том числе на основании предписаний, выданных на проведение выездных налоговых проверок иных плательщиков (иных обязанных лиц). Результаты встречной проверки оформляются справкой произвольной формы с приложением к ней копий документов бухгалтерского учета, касающихся осуществления проверявшихся хозяйственных операций.

Запрос о проведении встречной выездной проверки, как правило, направляется в инспекцию МНС, на учете в которой состоит организация, взаимоотношения с которой необходимо проверить. При этом запрос о проведении встречной проверки может не направляться по финансово-хозяйственным операциям, связанным с формированием затрат, относимых

на себестоимость продукции (товаров, работ, услуг) проверяемого плательщика (иного обязанного лица), в случае, если сумма отдельно взятой операции, осуществлявшейся с резидентами Республики Беларусь не превышает 250 базовых величин, а с нерезидентами Республики Беларусь - 500 базовых величин, установленных законодательством на дату проведения проверки.

При наличии в пределах одного города нескольких районных (городской и районной) инспекций МНС или инспекции МНС по области, встречные выездные проверки проводятся проверяющими той инспекции МНС, у которой возникла необходимость уточнения фактов либо которая оформляет материалы по выявленному в ходе рейдовой проверки нарушению.

В случае установления нарушений законодательства о налогах и предпринимательстве плательщиком (иным обязанным лицом), у которого проводится встречная выездная проверка, налоговый орган, проводивший эту проверку, обязан в течение 5 календарных дней с даты завершения проверки направить сообщение о выявленных фактах инспекции МНС, на учете в которой состоит плательщик (иное обязанное лицо).

В случае, если проведенной встречной выездной проверкой будет установлено, что плательщиком (иным обязанным лицом) в подтверждение расходов на приобретение ТМЦ предъявлены документы (товарно-транспортные накладные, счета-фактуры и др.) плательщиков (иных обязанных лиц), существование которых в ходе проведения встречных проверок не подтверждается, либо при проведении встречных проверок плательщик (иное обязанное лицо) (его представитель) на основании записей бухгалтерского учета отрицает факт отпуска ТМЦ или подтверждает его на меньшее количество и стоимость, чем отражено в учете проверяемого плательщика (иного обязанного лица), либо в ходе проверки установлены факты неоприходования по учету проверяемого плательщика (иного обязанного лица) ТМЦ, отпущенных в его адрес другими

плательщиками (иными обязанными лицами), проверяющий обязан истребовать объяснения у плательщиков (иных обязанных лиц) (его представителей) о причинах выявленных расхождений.

В случае признания (в письменной форме) плательщиками (иными обязанными лицами) (его представителями) факта использования документов, содержащих недостоверные сведения, в целях уменьшения размеров объектов налогообложения проверяющим определяются объекты налогообложения у проверяемого плательщика (иного обязанного лица) с учетом результатов встречной выездной проверки.

При установленных расхождениях с данными бухгалтерского учета плательщика (иного обязанного лица) в ходе проведенной встречной проверки проверяющий обязан сообщить руководителю налогового органа о выявленных расхождениях с целью дальнейшего информирования правоохранительных органов.

Рейдовая проверка является одним из методов осуществления контроля налоговых органов за плательщиками (иными обязанными лицами) в части хозяйственной деятельности, непосредственно связанной с приемом наличных денежных средств при реализации товаров, оказании услуг и выполнении работ. Путем рейдовой проверки осуществляется контроль за соблюдением налогового и иного законодательства.

Рейдовая проверка проводится налоговыми органами в местах деятельности плательщиков (иных обязанных лиц), связанной с:

- приемом наличных денежных средств от покупателей (клиентов);
- производством продукции, выполнением работ (оказанием услуг);
- хранением и перемещением товарно-материальных ценностей в других местах, связанных с извлечением доходов.

Целью рейдовой проверки являются контроль за соблюдением налогового законодательства, а также требований к ведению бухгалтерского учета и оформлению отдельных финансово-хозяйственных операций,

установление фактов незарегистрированной предпринимательской деятельности либо деятельности, на занятие которой требуется специальное разрешение (лицензия), сбор оперативной информации, проверка заявлений и жалоб организаций и физических лиц.

В районе, назначенном для рейдовой проверки (рынок, улица, часть населенного пункта и т.д.), проверяющие вправе при соблюдении требований, предъявляемых к проведению рейдовых проверок, проверять деятельность плательщиков (иных обязанных лиц) независимо от места постановки их на учет в налоговом органе.

При проведении рейдовой проверки проверяющие могут провести контрольную закупку товарно-материальных ценностей или контрольное оформление заказа на выполнение работ, оказание услуг в порядке, установленном законодательством.

При рейдовой проверке проверяются следующие вопросы:

1. соблюдение плательщиками (иными обязанными лицами) требований налогового законодательства и законодательства о предпринимательстве;
2. соблюдение установленного порядка приема денежных средств за наличный расчет, кассовой дисциплины, а также хранения и (или) реализации товаров в пунктах продажи;
3. соблюдение установленного порядка хранения (как вида деятельности), транспортировки и реализации алкогольных и табачных изделий;
4. соблюдение установленного порядка проведения дилинговых операций, законодательства в сфере игорного бизнеса;
5. полнота уплаты единого налога, подоходного налога индивидуальными предпринимателями и физическими лицами;
6. выявление физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без государственной регистрации и (или) постановки на учет в налоговом органе или без получения

специального разрешения (лицензии) на занятие отдельными видами деятельности;

7. контроль за движением сырья (материалов), продукции и товаров как на производстве, так и на складах, а также в местах реализации товаров (работ, услуг) путем проведения полной или частичной инвентаризации в целях получения информации, необходимой для проведения выездных проверок;

8. обеспечение полноты отражения в учете получаемых плательщиками (иными обязанными лицами) доходов при реализации товаров (работ, услуг);

9. другие вопросы в пределах компетенции налоговых органов.

В ходе рейдовой проверки проверяющими используются следующие методы проверки:

1. установление личности представителей плательщика (иного обязанного лица), физических лиц, осуществляющих деятельность в местах проверки;

2. проверка наличия свидетельства о государственной регистрации индивидуального предпринимателя и специального разрешения (лицензии) на осуществление данного вида деятельности;

3. снятие остатков товара на момент проверки для сверки с данными товарно-транспортной накладной, иных документов и суммы выручки, проведенной по кассовому аппарату (отрывным талонам или приходным кассовым ордерам);

4. проверка соответствия наименования товара, ценников на него данным товарно-транспортных накладных;

5. проверка наличия документов, подтверждающих уплату единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц, осуществляющих реализацию физическим лицам товаров (работ, услуг);

6. другие методы проверки, применяемые налоговыми органами.

Рейдовая проверка может проводиться одновременно во всех торговых точках, производственных и складских помещениях, принадлежащих одному плательщику (иному обязанному лицу), в том числе и расположенных на территориях разных административных районов.

Кроме того, рейдовая проверка может проводиться на территории одного административного района в группе торговых точек независимо от специализации торговой деятельности либо в отношении торговых точек, специализирующихся на одном виде торговой деятельности - продаже плодоовощной продукции, распространении лотереи, продаже цветочной продукции и т.д.

Проведение рейдовых проверок осуществляется на основании предписания, в котором указываются:

1. место проведения проверки (название рынка, улицы, района или др.) либо название плательщика (иного обязанного лица), торговые точки, производственные и складские помещения которого подлежат проверке;
2. дата проверки;
3. срок проведения проверки;
4. фамилия, имя и отчество, должности работников налоговых органов, направляемых для проведения проверки.

Предписание выдается старшему группы и наряду со служебными удостоверениями предъявляется представителям плательщика (иного обязанного лица), индивидуальным предпринимателям и физическим лицам, осуществляющим предпринимательскую деятельность в районе, назначенном для проведения рейдовой проверки. Проверяющий после ознакомления представителя плательщика (иного обязанного лица) с предписанием обязан внести в книгу учета проверок (ревизий), ведущуюся плательщиком (иным обязанным лицом) в месте проведения проверки, необходимые сведения и скрепить их подписью.

В целях повышения оперативности для пресечения нарушений законодательства о налогах и предпринимательстве наиболее опытным

работникам допускается выдача постоянных предписаний сроком до одного года на проведение рейдовых проверок в пределах конкретного административного района (области), а для работников Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь - без указания административного района.

Рейдовая проверка начинается проверяющими с наблюдения за работой объекта, определенного для проверки, предъявления служебных удостоверений и предписания на проведение проверки плательщику (иному обязанному лицу) (его представителю в лице продавца, кассира и другим лицам) и проводится, как правило, в месте торговли (осуществления иной деятельности).

При отсутствии у плательщика (иного обязанного лица) (его представителя) документов, удостоверяющих его личность, и установлении нарушений законодательства о налогах и предпринимательстве плательщик (его представитель) должен быть приглашен в помещение ближайшего налогового органа или органа внутренних дел для установления личности и составления акта проверки.

В случае отказа последовать в помещение налогового органа или органа внутренних дел для препровождения нарушителя привлекаются работники Департамента финансовых расследований Комитета государственного контроля Республики Беларусь или органов внутренних дел.

Если в ходе проверки проверяемое лицо отказывается открыть сейф или подсобное помещение, сейф и (или) помещение опечатываются проверяющими для назначения дальнейшей проверки и при необходимости инвентаризации.

В случае установления нарушений плательщиком (иным обязанным лицом) требований налогового и иного законодательства проверяющие обязаны составить акт обследования принадлежащих плательщику (иному обязанному лицу) производственных, складских, торговых и иных помещений и (или) акт

проверки соблюдения порядка приема денежных средств при реализации товаров (работ, услуг) за наличный расчет и других вопросов по налоговому и иному законодательству с отражением выявленных фактов допущенных нарушений и указанием лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушения законодательства о налогах и предпринимательстве. При выявлении нарушений законодательства при уплате единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц, осуществляющих реализацию товаров, работ (услуг), составляется акт.

По результатам проверки индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц, в ходе которой не установлено нарушений порядка уплаты единого налога составляется справка проверки. При, отсутствии нарушений при проверке иных вопросов соблюдения законодательства о налогах и предпринимательстве сведения о результатах проверки вносятся проверяющими в сводную справку проверок. Выписка из сводной справки проверок направляется инспекции МНС по месту постановки на налоговый учет плательщика (иного обязанного лица) для приобщения к делу в 5-дневный срок с даты проведения проверки.

При необходимости назначается инвентаризация остатков ТМЦ, денежных средств с составлением соответствующих актов установленной формы. В случае изъятия документов составляется соответствующая опись изъятия документов.

При проведении рейдовой проверки плательщиков (иных обязанных лиц) при проверке соблюдения законодательства, регулирующего порядок приобретения, транспортировки и перемещения товарно-материальных ценностей, в случае отсутствия нарушений законодательства справка проверки не составляется.

8. Осуществление налоговыми органами отдельных процессуальных действий в ходе выездных проверок

Вызов в налоговый орган при проведении проверки

Налоговый орган при проведении проверки вправе вызвать любое физическое (в том числе должностное) лицо, если такая проверка проводится в отношении этого лица либо в отношении другого плательщика (иного обязанного лица), необходимой информацией о котором это физическое лицо обладает в силу участия в совершении операций. Такими лицами могут быть: покупатели или пользователи товаров (услуг); лица, выполняющие работы по трудовому или гражданско-правовому договору; водители сторонних организаций, выполнявшие транспортировки грузов для проверяемого плательщика (иного обязанного лица); бухгалтеры, менеджеры и другой персонал проверяемого плательщика (иного обязанного лица), работавшие в периоде, за который проводится проверка, и т.д.

Проверяющие вправе требовать письменные объяснения от плательщика (иного обязанного лица) или его представителей, других должностных лиц проверяемого плательщика (иного обязанного лица) или физических лиц по вопросам, возникающим в ходе проведения проверки, если такая проверка проводится в отношении этого лица либо иного плательщика (иного обязанного лица), о котором это лицо обладает или может обладать необходимой информацией без вызова в налоговый орган.

Целью вызова физического лица является получение от него объяснений, позволяющих проверить факты возможного совершения налоговых и иных нарушений, установить обстоятельства, способы, методы совершенных проверяемым плательщиком (иным обязанным лицом) нарушений.

Вызываемому физическому лицу заблаговременно направляется письменная повестка, содержащая указание на цели, время вызова, адрес, по которому следует явиться.

Физическое лицо, в отношении которого проводится проверка, вызванное в налоговый орган, вправе потребовать участия своего представителя или адвоката, а также разрешения на магнитофонную запись. Налоговый орган не вправе отказать в указанных требованиях.

По результатам опроса проверяющим составляется акт опроса в форме вопросов и ответов, в котором отражается изложение фактов, сообщенных физическим лицом. Акт опроса физического лица постранично подписывается проверяющим и опрашиваемым физическим лицом, которое при подписании акта собственноручно делает запись, свидетельствующую о том, что все изложенные им факты отражены в акте опроса правильно. Также могут быть истребованы письменные объяснения физического лица по интересующим проверяющего фактам, имеющим отношение к проверяемому плательщику. По просьбе проверяющего физическое лицо может изложить показания собственноручно. В таком случае проверяющий обязан ознакомиться с объяснениями физического лица и в случае их неполноты задать дополнительные вопросы, на которые требуется получить объяснение.

Акт опроса (полученные объяснения) приобщается только к экземпляру акта проверки, остающемуся в налоговом органе.

Привлечение к проверке экспертов и специалистов.

В целях получения заключения о соблюдении плательщиком законодательства по вопросам (отдельным хозяйственным операциям), выходящим за пределы компетенции налоговых органов, налоговый орган в целях оказания содействия в проводимой проверке может привлечь эксперта или специалиста, обладающего специальными знаниями по данному вопросу.

Налоговые органы имеют право привлекать специалистов и экспертов для оказания содействия в проведении проверок, например при:

1. выявлении отклонений в процессе сопоставления записей, документов и фактических данных по одним операциям с записями,

документами и фактическими данными по связанным с ними другим операциям;

2. выявлении отклонений экономических показателей проверяемой организации с организациями аналогичных отраслей;

3. отсутствии в проверяемой организации разработанных в соответствии с законодательством норм расхода сырья и материалов.

Специалисты привлекаются налоговыми органами, в частности в случаях:

1. особенностей ведения бухгалтерского учета проверяемого плательщика (иного обязанного лица);

2. назначения налоговым органом проведения инвентаризации;

3. консультации по вопросам технологии производственного процесса;

4. необходимости перевода документов учета проверяемого плательщика (иного обязанного лица) на русский или белорусский язык;

5. перевода запросов налоговых органов налоговыми администрациям других стран и (или) иным компетентным организациям других стран для проведения встречных проверок совершавшихся проверяемым плательщиком (иным обязанным лицом) хозяйственных операций;

6. расчета фактических выбросов загрязняющих веществ в окружающую среду;

7. установления соответствия первичных документов проверяемого плательщика (иного обязанного лица) фактическому содержанию хозяйственных операций.

Экспертиза проводится на основании договора между инспекцией МНС и органом и (или) организацией, выполняющими экспертизу.

По результатам выполненной экспертизы специалистами, проводившими экспертизу, составляется заключение. Заключение со всеми материалами направляется в налоговый орган, проводящий проверку, для приобщения к акту проверки. С учетом экспертного заключения выводится сумма завышенных расходов, отнесенных на себестоимость продукции

(работ, услуг), сумма сокрытых (заниженных) объектов налогообложения либо указывается об отсутствии нарушений. К акту проверки прилагаются заключение и все производимые на основании экспертного заключения расчеты, объяснения должностных и материально ответственных (подотчетных) лиц, чьи действия (бездействие) вовлекли нарушения налогового и иного законодательства.

Оплата за проведение экспертизы или за услуги специалиста осуществляется налоговыми органами за счет средств проверяемого плательщика (иного обязанного лица) или за счет средств бюджета, если вина этого плательщика (иного обязанного лица) не будет установлена.

Опечатывание касс, помещений, мест хранения документов и имущества.

Опечатывание кассы, складов, магазинов и иных помещений, мест хранения документов и имущества (далее - опечатывание объектов) имеет своей целью пресечь совершаемые плательщиком (иным обязанным лицом) нарушения налогового и иного законодательства, предотвратить уничтожение документов, связанных с допущенными нарушениями налогового и иного законодательства, сокрытие товарно-материальных ценностей, являющихся доказательством совершенного правонарушения. Опечатывание объектов осуществляется также в целях обеспечения и проведения инвентаризации, снятия остатков товарно-материальных ценностей и денежных средств.

Опечатывание объектов производится в присутствии собственника и (или) плательщика (иного обязанного лица) (их представителей) с отражением данного факта в акте с обязательным указанием:

1. должности и фамилии, имени, отчества проверяющего, производившего опечатывание помещения;
2. фамилии, имени, отчества собственника и (или) плательщика (иного обязанного лица) (их представителей), присутствовавших при этом;
3. основания для опечатывания;

4. описания способа опечатывания;

5. расписки собственника или плательщика (иного обязанного лица) (их представителей) о принятии под охрану опечатанного помещения и ознакомлении с мерами ответственности за вскрытие помещения.

О факте опечатывания незамедлительно ставится в известность руководитель налогового органа.

Второй экземпляр акта вручается собственнику или плательщику (иному обязанному лицу) (их представителю).

Изъятие документов.

В тех случаях, когда для проведения проверки недостаточно изъятия копий документов плательщиков (иных обязанных лиц) или у налоговых органов имеются достаточные основания полагать, что подлинники документов будут уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинные документы.

Должностное лицо налогового органа, осуществляющее выездную проверку, выносит постановление об изъятии документов. Указанное постановление составляется в двух экземплярах, подлежит утверждению руководителем налогового органа с последующей передачей второго экземпляра _____ лицу, у которого эти документы были изъяты.

Изъятие документов производится в присутствии лиц, у которых эти документы изымаются, а в случае их отсутствия - в присутствии понятых.

В первую очередь подлежат изъятию практически невозстанавливаемые и трудно восстанавливаемые документы.

К практически невозстанавливаемым относятся документы, существующие в одном экземпляре, либо документы, без которых определить участников совершенных финансово-хозяйственных операций не представляется возможным.

К трудно восстанавливаемым относятся первичные документы, которые могут быть восстановлены путем проведения встречных проверок,

проведения опроса физических лиц и тому подобных действий (договоры на выполнение работ или поставок товаров, акты выполненных работ, товарно-транспортные и товарные накладные, платежно-расчетные документы и т.п.).

Легко восстанавливаемые документы (документы синтетического учета, сводной отчетности и другие подобные документы, которые по своему содержанию могут быть восстановлены на основе имеющихся документов первичного учета) изымаются в крайних случаях.

Изыятые документы перечисляются и описываются в акте изъятия документов, прилагаемом к постановлению об изъятии. При изъятии документов проверяющие обязаны предоставить возможность плательщику (иному обязанному лицу) для снятия ксерокопий изымаемых документов, которые должны быть помещены, в дела вместо изъятых оригиналов документов, о чем делается отметка в акте изъятия документов. При невозможности изготовить или передать изготовленные копии одновременно с изъятием документов налоговый орган передает их лицу, у которого эти документы были изъяты, в течение пяти дней после изъятия для изготовления копий в порядке, определенном налоговым органом. Копии документов заверяются должностным лицом налогового органа (в том числе и с применением клише «Копия верна. ИМНС по району» и факсимиле).

Акт изъятия документов составляется в двух экземплярах и подписывается лицом, производившим изъятие, и лицом, у которого они были изъяты. В случае отказа этого лица от подписания акта изъятия документов на нем делается соответствующая запись.

Первый экземпляр акта приобщается к акту проверки, копия акта изъятия документов вручается под подпись или высылается лицу, у которого эти документы были изъяты.

Проверяющие имеют право проводить сверку бухгалтерских записей, записей учета доходов и расходов в компьютерных базах данных с записями в документах бухгалтерского учета, предоставленных плательщиком (иным

обязанным лицом) для проверки. В случае выявления расхождений, свидетельствующих о сокрытии плательщиком (иным обязанным лицом) объектов налогообложения, проверяющие имеют право временно изъять системный блок персонального компьютера и доставить его в помещение инспекции МНС.

Изъятие и опечатывание системного блока персонального компьютера, дискет, CD-дисков, магнитооптических дисков, стримерных кассет и других материальных носителей электронной информации производятся проверяющими в присутствии представителей плательщика (иного обязанного лица) и оформляются актом. Опечатывание должно быть произведено таким образом, чтобы исключить возможность доступа к составным частям изымаемой техникой содержащейся на ней информации (путем наложения на разъем питания изымаемого системного блока полоски бумаги с подписями проверяющего и плательщика (иного обязанного лица), его представителей либо помещения изымаемого системного блока перед опечатыванием в пакет, кассеты, дискеты - в конверт и т.д.).

Приостановление операций плательщика (иного обязанного лица) по счетам в банке в ходе проверки.

Инспекциям МНС согласно статье 53 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь предоставлено право приостанавливать полностью или частично операции организаций и физических лиц по их счетам и вкладам в банках. Об этом процессуальном действии речь шла в теме 4 (вопрос 3).

Изъятие объектов нарушения налогового и иного законодательства.

В соответствии с подпунктом 1.15 пункта 1 статьи 81 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь налоговые органы вправе производить изъятие объектов нарушения налогового законодательства (вещей и товарно-материальных ценностей у плательщика (иного обязанного лица)).

Объектами нарушения налогового законодательства являются вещи и товарно-материальные ценности, в том числе деньги и ценные бумаги, в

соответствии со статьей 128 Гражданского кодекса Республики Беларусь. Изъятие объектов нарушения производится в случаях:

1. не обеспечения наличия документов (форма которых утверждена уполномоченными государственными органами) о приобретении товарно-материальных ценностей в местах хранения этих товарно-материальных ценностей, при их транспортировке и в местах продажи, а также документов, подтверждающих отпуск товаров из мест хранения в места продажи;

2. не обеспечения при реализации товаров (работ, услуг) за наличный расчет приема наличных денежных средств в порядке, определенном законодательством.

Кроме того, в целях обеспечения конфискации и обращения в доход государства изъятие объектов нарушений законодательства производится у иных нарушителей законодательства также в случаях несоблюдения ими порядка проведения валютно-обменных операций, занятия запрещенными видами деятельности, а также от деятельности, на занятие которой требуется получение специального разрешения (лицензии), и др.

Изъятию подлежат только те вещи (ТМЦ, денежные средства и ценные бумаги), которые являются непосредственным объектом правонарушения, за исключением изъятия дохода от занятия запрещенными видами деятельности, а также от деятельности, на занятие которой требуется получение специального разрешения (лицензии).

Изъятие производится в присутствии плательщика (иного обязанного лица), иного нарушителя с обязательным участием двух понятых. При отсутствии плательщика (иного обязанного лица), иного нарушителя либо его отказе присутствовать при изъятии вещей (ТМЦ, денежных средств) плательщику (иному обязанному лицу), иному нарушителю направляется уведомление об изъятии вещей (ТМЦ) и о явке в налоговый орган.

Изъятие производится проверяющим на основании постановления об изъятии объектов нарушений налогового и иного законодательства. Второй

экземпляр постановления об изъятии вручается Плательщику (иному обязанному лицу), иному нарушителю.

При изъятии объектов нарушений налогового и иного законодательства составляется опись, которая является неотъемлемой частью постановления об изъятии.

Постановление об изъятии объектов нарушений налогового и иного законодательства отменяется руководителем налогового органа, должностное лицо которого произвело изъятие, о чем делается отметка в постановлении об изъятии объектов нарушений налогового и иного законодательства, если отпала необходимость в такой мере, а также если в процессе обжалования действий должностного лица налогового органа изъятие признано необоснованным.

Проведение проверки в случае выявления у плательщика (иного обязанного лица) неофициальных записей бухгалтерского учета.

В случае выявления у плательщика (иного обязанного лица) записей и учетных документов, не отраженных на счетах бухгалтерского учета (учета доходов и расходов) либо отличающихся по своему содержанию от аналогичных записей в представленных для проверки документах бухгалтерского учета (учета доходов и расходов) (далее - неофициальные записи), проверяющий должен принять меры по установлению лиц, производивших эти неофициальные записи. От указанных лиц истребуется объяснение о том, какие операции отражались в неофициальных записях, относятся ли эти операции к деятельности плательщика (иного обязанного лица), с какими плательщиками (иными обязанными лицами) они совершались.

Неофициальные записи бухгалтерского учета, а также полученные объяснения проверяющими изымаются и используются для организации встречных проверок других плательщиков (иных обязанных лиц) и (или) физических лиц по вопросам взаимоотношений с проверяемым плательщиком (иным обязанным лицом).

При выявлении в ходе встречных проверок расхождений между данными в представленном для проверки бухгалтерском учете и данными, отраженными в учете другими плательщиками (иными обязанными лицами) и (или) физическими лицами, осуществлявшими эти операции с проверяемым плательщиком (иным обязанным лицом), составляется промежуточный акт проверки, в котором фиксируются выявленные расхождения.

Промежуточный акт проверки, решение по промежуточному акту проверки, выявленные неофициальные записи бухгалтерского учета и объяснения лиц, ведших эти записи (если таковые будут установлены), подлежат направлению в органы финансовых расследований или в органы внутренних дел для проведения дальнейшего расследования.

Сбор контрольной информации о хозяйственных операциях, совершавшихся с проверяемым плательщиком (иным обязанным лицом) другими плательщиками (иными обязанными лицами).

В целях сбора информации о хозяйственных операциях, которые могут использоваться для уклонения от уплаты налогов плательщиками (иными обязанными лицами), проверяющие при обнаружении у проверяемого плательщика (иного обязанного лица) сделок, совершенных с другими плательщиками (иными обязанными лицами), на сумму сделки свыше 100 базовых величин, установленных на дату проведения проверки, при:

1. расчете с другими плательщиками (иными обязанными лицами) за поставленные ТМЦ, выполненные работы (оказанные услуги) встречной поставкой ТМЦ, встречным выполнением работ, оказанием услуг;
2. выполнении работ (услуг) по договору мены, а также договору, исполнение обязательств по которому осуществляется путем зачета взаимных требований;
3. исполнении условий договора, при котором права кредитора переходят к другому лицу (уступка требования);
4. исполнении условий договора перевода долга;

5. осуществлении расчетов по договору путем передачи ценных бумаг;
6. сдаче в аренду складских помещений другим плательщикам (иным обязанным лицам);

Собранные в ходе проверки сведения подлежат направлению инспекциям МНС по месту нахождения на учете плательщиков (иных обязанных лиц), совершавших хозяйственные операции, подлежащие контролю, с проверенным плательщиком (иным обязанным лицом), в срок не позднее 5 рабочих дней с даты составления акта проверки.

9. Оформление результатов налоговых проверок

По итогам проверки проверяющими составляются акт или справка по формам, установленным Инструкцией.

Акт (справка) выездной проверки - документ, содержащий систематизированные данные о результатах проверки.

Акт, как правило, состоит из нескольких частей:

1. в первой части - введении указываются общие сведения о проверенном плательщике (ином обязанном лице) - физическом лице, в том числе:

- основания назначения проверки, дата и номер предписания на ее проведение, должность, фамилия и инициалы лиц, проводивших проверку;
- даты начала и завершения проверки (в случае перерывов указывается их период), а также место составления акта проверки;
- должность, фамилия и инициалы лиц, обязанных в соответствии с настоящей Инструкцией подписать акт проверки (физическое лицо, руководитель организации, главный бухгалтер (бухгалтер), имеющие право подписи в банке и в налоговых декларациях (расчетах), представляемых налоговым органам в порядке, установленном законодательством), с указанием периода их работы на занимаемых должностях в проверяемом периоде, а также иных лиц, привлекаемых к проверке;

- наименование, место нахождения и подчиненность проверяемого плательщика (иного обязанного лица), фамилия, имя, отчество, местожительство проверяемого индивидуального предпринимателя (иного физического лица), их учетный номер плательщика (иного обязанного лица), реквизиты текущего (расчетного) банковского счета;

- наличие книги учета проверок (ревизий), а также информация о произведенной в ней записи о данной проверке;

- кем и когда были проведены предыдущие проверки соблюдения налогового и (или) иного законодательства по аналогичной тематике, какие принимались меры по выявленным фактам нарушения актов законодательства (сведения о последней предшествующей комплексной проверке и тематических проверках, которые были проведены в проверяемом периоде);

- какие финансово-хозяйственные операции (документы), каким методом и за какой период проверены;

- иные сведения (формирование уставного фонда, наличие специальных разрешений (лицензий) и т.д.);

2. во второй части акта, состоящей из двух разделов, излагается информация о выявленных нарушениях. В первом разделе отражается информация о нарушении плательщиком установленного порядка исчисления и уплаты налогов. Во втором разделе этой части акта излагаются выявленные факты нарушения плательщиком требований иных актов законодательства (разделы заполняются в зависимости от вида проверки). При изложении выявленных нарушений в обязательном порядке отражаются следующие сведения:

- характер, место, время (если они установлены) совершенного правонарушения, акты законодательства, требования которых нарушены, установленная законодательством ответственность за данный вид нарушения;

- факты сокрытия или несвоевременной уплаты налогов, сборов (пошлин), прочих нарушений финансовой дисциплины, неправильного ведения бухгалтерского учета и составления отчетности;
- размер причиненного вреда (при его наличии) и другие последствия выявленных нарушений;
- иные сведения, необходимые для рассмотрения материалов о совершенных налоговых и (или) иных правонарушениях;

3. в третьей, итоговой, части акта проверяющие отражают итоговые суммы налогов, не уплаченных (переплаченных) плательщиком (иным обязанным лицом), и (или) суммы экономических санкций, подлежащих применению в соответствии с законодательством за допущенные нарушения, а также требования по устранению плательщиком (иным обязанным лицом) допущенных нарушений налогового и (или) иного законодательства. В итоговой части также указываются фамилия, имя, отчество лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушения налогового и (или) иного законодательства.

Согласно подпункту 1.8 статьи 22 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь и пункту 11 Порядка организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности и применения экономических санкций проверяющие имеют право требовать от плательщика (иного обязанного лица) или его представителей устранения выявленных нарушений налогового и иного законодательства, контроль за которым возложен на налоговые органы, а также контролировать выполнение таких требований.

Требования излагаются в итоговой части акта с указанием сумм налогов и пени, подлежащих зачислению в бюджет, номеров счетов, куда подлежат перечислению указанные в акте суммы. При этом сумма пени определяется в акте проверки проверяющими исходя из числа дней, начиная со дня, следующего за установленным законодательством днем уплаты налога, по день составления акта проверки.

При необходимости вносятся и другие требования, направленные на недопущение в дальнейшем нарушений налогового и иного законодательства.

Ответственность за достоверность данных, содержащихся в акте, несут проверяющие.

В изложении акта должны быть соблюдены объективность, ясность и точность описания выявленных фактов. Не допускается включение в акт проверки различного рода не подтвержденных документами предположений и данных о деятельности проверяемого плательщика (иного обязанного лица).

В целях обеспечения точности акт проверки должен содержать только те факты нарушения налогового законодательства, которые надлежащим образом подтверждаются доказательствами, собранными проверяющими.

Обязательными при составлении акта проверки являются:

1. описание установленных фактов нарушения плательщиком (иным обязанным лицом) конкретных предписаний актов законодательства, предусматривающих ответственность за данный вид нарушения. При этом в акте отражаются и факты нарушений законодательства, за которые не применяется ответственность в связи с истечением сроков привлечения к ответственности с даты совершения нарушения;

2. определение объектов налогообложения в соответствии с методикой, определенной законодательством (нарастающим итогом, ежемесячно, от даты совершения операции и т. д.).

Факты выявленных нарушений, излагаемые в акте проверки, должны быть надлежащим образом подтверждены доказательствами. Доказательства должны быть достаточными и имеющими отношение к отраженным в акте фактам. Доказательства могут быть физическими, документальными, свидетельскими и аналитическими.

Физические доказательства получают при осмотре производственных и иных помещений проверяющими. Такие доказательства могут быть

задокументированы актами осмотра, фотографиями, рисунками, диаграммами, картами или представлены в натуральных образцах.

Документальные доказательства закрепляются либо ссылками на конкретные документы бухгалтерского учета и другие документы, связанные с налогообложением плательщика (иного обязанного лица), либо их приложением (копий) к акту проверки в результате изъятия из учета плательщика (иного обязанного лица).

Показания (объяснения) физических лиц, в том числе которые были даны органам финансовых расследований или другим правоохранительным органам, могут использоваться налоговыми органами в качестве доказательств. Свидетельские показания (объяснения) могут быть получены путем опроса, беседы либо проведения анкетирования с обязательным составлением заключения правоохранительных органов. Свидетельские показания (объяснения) прилагаются к акту проверки в виде объяснений физических лиц, анкет, заполненных работниками проверенного плательщика (иного обязанного лица), служебные записки проверяющих о проведенном собеседовании.

Аналитическими доказательствами могут быть расчеты, сравнения информации по плательщику.

Для обобщения нарушений одного и того же вида составляются накопительные ведомости, являющиеся приложением к акту.

Результаты проверки, отраженные в текстовой части акта по финансовым и другим показателям, вносятся в соответствующие таблицы - приложения к акту для сопоставления данных, представившихся плательщиком (иным обязанным лицом) по этим показателям, с данными, установленными в ходе проверки и вывода отклонений. В отдельных таблицах — приложениях к акту приводятся данные о выявленных нарушениях в ходе проверки.

В случаях, когда выявленное нарушение может быть сокрыто или по выявленным фактам необходимо принять срочные меры к их устранению и привлечению к ответственности виновных лиц, до завершения проверки составляется отдельный (промежуточный) акт по выявленным нарушениям.

Промежуточный акт подписывается проверяющим, плательщиком (иным обязанным лицом) или его представителями с истребованием письменных объяснений у лиц, причастных к выявленным нарушениям. В случае отказа от подписи проверяющими делается об этом отметка в акте проверки.

Один экземпляр акта передается плательщику (иному обязанному лицу). Факты, изложенные в промежуточном акте, включаются в общий (итоговый) акт проверки.

В заключительной части окончательного акта проверки требования выносятся с учетом требований, вынесенных по промежуточному акту проверки (в том числе путем отмены требований, вынесенных по промежуточному акту проверки).

В случае выявления нарушений по вопросам, контроль за которыми возложен на налоговые органы, а решения выносятся другими государственными органами, указанные нарушения отражаются в отдельном акте проверки, составляемом в 3 экземплярах, из которых:

1-й - направляется органу, уполномоченному применять ответственность, не позднее 5 рабочих дней со дня составления акта;

2-й - передается плательщику (иному обязанному лицу);

3-й - приобщается в качестве приложения к акту проверки и учитывается в журнале учета результатов проверок, который ведется в отделах инспекций МНС.

Акт (справка) выездной проверки должен быть составлен проверяющими не позднее 5 рабочих дней с даты завершения проверки (за исключением актов рейдовых проверок).

Днем составления акта (справки) проверки считается день подписания акта (справки) проверяющими и плательщиком (иным обязанным лицом) при условии, что плательщик (иное обязанное лицо) или его представители не уклонялись от подписания акта (справки) проверки, либо день вручения (направления заказной почтой с уведомлением) акта проверки плательщику (иному обязанному лицу) (его представителям) для ознакомления и

подписания, о чем делается соответствующая запись на первом экземпляре акта (справки).

В случае неявки плательщика (иного обязанного лица) или его представителя в налоговый орган для подписания акта проверки должны быть приняты меры для вручения акта проверки по месту нахождения (месту жительства) плательщика (иного обязанного лица). При этом вручение акта проводится не менее чем двумя должностными лицами налогового органа.

При отсутствии плательщика (иного обязанного лица) - организации по месту своего нахождения вручение акта проверки проводится по месту жительства руководителя или бухгалтера организации (индивидуального предпринимателя) непосредственно работниками налогового органа или заказным почтовым отправлением с уведомлением о вручении.

При невозможности вручения акта проверки плательщику (иному обязанному лицу), физическому лицу, акт направляется заказным письмом с уведомлением о вручении по месту постоянного или преимущественного проживания, а при невозможности установить такое место - по месту прописки (регистрации) или иному месту, указанному в паспорте или другом удостоверении личности.

Акты (справки) подписываются проверяющими и плательщиком (иным обязанным лицом) в лице руководителя (иного лица, уполномоченного в соответствии с учредительными документами, договором или законодательством управлять организацией уполномоченного лица) (его представителя), и, лицом, выполняющим функции главного бухгалтера. Подписание акта (справки) проверки производится в помещении налогового органа, должностные лица которого производили проверку.

В случае отказа от подписания акта (справки) проверки на последней странице акта производится запись: «фамилия, имя, отчество руководителя организации (индивидуального предпринимателя) и (или) фамилия, имя, отчество представителя плательщика (иного обязанного лица) от подписи отказался», заверенная подписью проверяющих. Представители плательщика

(иного обязанного лица) вправе письменно изложить мотивы отказа от подписания акта. Отказ подписать акт (справку) проверки плательщиком (иным обязанным лицом) или его представителем влечет ответственность.

При наличии возражений по акту проверки, подписывающие его лица делают об этом запись перед своей подписью и не позднее 5 рабочих дней со дня подписания акта представляют в письменном виде возражения по его содержанию в инспекцию МНС, назначившую проверку. По истечении 5-дневного срока возражения к рассмотрению не принимаются.

Поступившие в течение 5 рабочих дней со дня вручения акта проверки возражения плательщика (иного обязанного лица) на выводы по результатам проверки рассматриваются в инспекции МНС, проводившей проверку плательщика (иного обязанного лица) в срок не свыше 15 рабочих дней со дня их поступления.

Обоснованность доводов, изложенных в возражениях плательщика (иного обязанного лица) на выводы по результатам проверки, проверяется должностным лицом, проводившим проверку. При необходимости с целью подтверждения обоснованности доводов, изложенных в возражениях, руководителем налогового органа могут быть назначены дополнительная проверка плательщика, а также встречные проверки. В таком случае решение по акту проверки выносится после их завершения, но не свыше 30 дней с даты составления акта проверки.

В случае, если по результатам дополнительных и (или) встречных проверок необходимо внести изменения в акт проверки, составляется дополнение в акт проверки и выносится решение по результатам проверок в соответствии с Инструкцией.

В целях проведения экспертизы на предмет соответствия действующему законодательству выводов по акту проверки и обоснованности возражений акт проверки, возражения плательщика (иного обязанного лица) и заключение проверяющего могут быть рассмотрены юридическим отделом (юрисконсультom) и отделом консультаций и

бухгалтерских экспертиз инспекции МНС либо при необходимости другими должностными лицами налогового органа, не принимавшими участия в проведении проверки.

По результатам рассмотрения возражений проверяющим (другими лицами налогового органа) составляется заключение, с которым под роспись знакомятся уполномоченные представители организации либо физическое лицо (индивидуальный предприниматель). При необходимости, проверяющие при рассмотрении возражений по акту проверки могут истребовать объяснения представителей плательщика (иного обязанного лица) и рассматривать дополнительно представляемые ими документы.

10. Принятие налоговыми органами решений по актам проверок

По истечении 5 рабочих дней со дня вручения акта проверки плательщику (иному обязанному лицу) при отсутствии его письменных возражений, а при наличии возражений - на следующий день после составления по ним заключения начальником отдела обеспечивается внесение руководителю налогового органа проекта решения по акту проверки.

На основании актов налоговой или выездной комплексной проверки, как правило, выносятся: решение по акту проверки, где фиксируются факты своевременного и полного исполнения плательщиками (иными обязанными лицами) налоговых обязательств и уплаты пеней и решение о применении экономических санкций.

На основании актов проверок иных (не налоговых) вопросов финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей налоговыми органами выносятся только решение о применении экономических санкций

К субъекту предпринимательской деятельности не могут быть применены экономические санкции если истекли следующие сроки:

- два года со дня совершения правонарушения;
- три месяца со дня обнаружения правонарушения.

Днем обнаружения экономического правонарушения считается день составления проверяющим акта проверки, в котором отражен факт этого правонарушения, в том числе и нарушения, за которое налоговые органы не уполномочены применять экономическую ответственность.

Днем совершения правонарушения считается день фактического нарушения плательщиком (иным обязанным лицом) акта законодательства.

При длящемся правонарушении сроки, указанные в части первой настоящего пункта, исчисляются с момента прекращения противоправного деяния или составления проверяющими акта проверки.

Указанные ограничения по срокам не применяются в случае выявления нарушений налогового законодательства.

По акту проверки плательщика (иного обязанного лица), у которого ведомственными контрольно-ревизионными службами в результате проведения ревизии (проверки) финансово-хозяйственной деятельности, проведенной до выездной проверки, были выявлены нарушения законодательства в сфере экономических отношений и который в течение 30 дней с даты подписания акта ревизии (проверки) устранил выявленные нарушения и информировал об этом ведомственные контрольно-ревизионные службы, решение по данным выявленным нарушениям не принимается. В инспекцию МНС по месту нахождения на налоговом учете наряду с уточненными расчетами по налогам представляется акт ведомственной проверки с информацией об устранении нарушений.

Основанием для вынесения решения по акту проверки является наличие выявленных и отраженных в разделе втором акта нарушений законодательства.

Решение принимается по каждому акту проверки одного и того же плательщика, а также, как правило, по промежуточным актам проверки без объединения в одном решении результатов нескольких актов проверок.

Решение по акту проверки выносится с учетом заключения по поступившим возражениям, а также с учетом результатов проведенных дополнительных и (или) встречных проверок. Если по результатам рассмотрения возражений плательщика (иного обязанного лица) и (или) по результатам дополнительных и (или) встречных проверок отпадут основания для доначисления налогов и привлечения плательщика (иного обязанного лица) к ответственности, налоговый орган в решении по акту проверки констатирует данные факты.

В решении указывается, что суммы экономических санкций должны быть уплачены в течение 15 дней со дня получения (вручения), а в случае обжалования решения - в течение 15 дней со дня уведомления об оставлении жалобы без удовлетворения либо со дня вынесения судом решения об оставлении в силе (полностью или частично) настоящего решения.

Суммы экономических санкций (примененной ответственности), не внесенные в вышеуказанные сроки, списываются в бесспорном порядке по распоряжению налогового органа,

При проведении проверок одновременно должностными лицами вышестоящего и подведомственного налогового органа акт проверки регистрируется и решение по акту проверки выносится налоговым органом, который принимает решение о проведении проверки и выписывает на ее проведение предписание. Вышестоящий налоговый орган направляет в инспекцию МНС по месту постановки плательщика (иного обязанного лица) на налоговый учет в течение 2 рабочих дней с даты составления акта проверки копию акта проверки, которая является основанием для начисления по лицевому счету плательщика (иного обязанного лица) допричисленных по акту проверки и учета внесенных плательщиком (иным обязанным лицом) в добровольном порядке сумм налогов, пеней, санкций.

После принятия вышестоящим налоговым органом решения по акту проверки в инспекцию МНС, на налоговом учете в которой находится проверенный плательщик (иное обязанное лицо), не позднее 5 рабочих дней с даты вручения решения плательщику (иному обязанному лицу) направляются акт проверки, возражения плательщика (иного обязанного лица) и заключение по возражению, решение для приобщения указанных документов к ранее высланной копии акта проверки с целью начисления пени по лицевому счету плательщика (иного обязанного лица) и обеспечения контроля за их поступлением в бюджет. В делах вышестоящих налоговых органов остаются копии акта проверки со всеми приложениями, возражения плательщика (иного обязанного лица), заключения по возражению, решения.

В аналогичном порядке выносятся решения по актам проверок, проведенных районными и городскими инспекциями МНС с участием работников инспекции МНС по городу, области (городу Минску) и Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь.

Решение инспекции МНС по акту проверки (далее по тексту - решение) в течение 5 дней со дня его принятия вручается лично под расписку плательщику (иному обязанному лицу) (его представителям) или передается иным способом, позволяющим установить дату его получения плательщиком (иным обязанным лицом) (его представителем). Если указанными способами решение плательщику (иному обязанному лицу) вручить не представляется возможным, решение направляется по почте заказным почтовым отправлением с уведомлением о вручении по месту нахождения плательщика-организации или по месту жительства плательщика - физического лица либо инспекции МНС, на налоговом учете в которой находится плательщик (иное обязанное лицо), для обеспечения вручения решения плательщику (иному обязанному лицу).

Не подлежит исполнению решение налогового органа по проверке исключительно вопросов финансово-хозяйственной деятельности, если оно не было в установленном порядке направлено плательщику (иному обязанному лицу)

(вручено представителям плательщика (иного обязанного лица) в 3-месячный срок со дня его вынесения, за исключением случаев регистрации плательщика (иного обязанного лица) по фиктивным документам либо при невозможности установления места нахождения представителей плательщика (иного обязанного лица), места жительства индивидуального предпринимателя.

В случае подачи жалобы (искового заявления) исчисление указанного срока приостанавливается до ее (его) рассмотрения.

Решение составляется в 3-х экземплярах, из которых :

первый - вручается (передается, направляется) плательщику (иному обязанному лицу);

второй - направляется отделу контроля за уплатой платежей для проведения начисления в лицевом счете плательщика (иного обязанного лица);

третий - приобщается к акту проверки вместе с актом проверки: и материалами, связанными с проведением проверки, рассмотрением жалоб плательщика (иного обязанного лица) и вынесением решения по акту проверки.

Принятие решения по акту проверки является основанием для отражения результатов проверки в журнале учета проверок, ведущемся в отделах налогового органа, лицевых счетах плательщиков (иных обязанных лиц) и отчетности, составляемой налоговыми органами.

В случае, если после вынесения решения поступит дополнительная информация от администраций налоговых органов других государств либо от правоохранительных и иных контролирующих органов (в том числе и от иногородних налоговых органов), касающаяся деятельности проверенного плательщика (иного обязанного лица) и указывающая на нарушения налогового и иного законодательства в проверенном периоде, на основании поступившей информации назначается дополнительная проверка с составлением дополнительного акта проверки. Дополнение составляется с учетом доначисленных по акту проверки сумм налогов и пени, а также

фактов, установленных в ходе дополнительной проверки. Дополнительный акт проверки регистрируется и рассматривается в порядке, установленном для актов проверок.

Вручение (направление) решения по акту проверки производится в 5-дневный срок в порядке, установленном для вручения акта проверки.

11.Порядок обжалования решений налоговых органов, принятых по результатам налоговых проверок

Жалоба на решение по акту проверки подается в письменной форме. К жалобе должны быть приложены обосновывающие ее документы.

Лицо, подавшее жалобу в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу налогового органа, до принятия решения по этой жалобе может ее отозвать на основании письменного заявления.

В случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по заявлению лица, подающего жалобу, может быть восстановлен соответственно вышестоящим налоговым органом или вышестоящим должностным лицом налогового органа.

Решение по акту налоговой проверки может быть обжаловано в порядке и в сроки, установленные главой 11 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь (т.е. в течение 1 месяца со дня, когда плательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав).

Подача жалобы не приостанавливает исполнения обжалуемых решения налогового органа или действий (бездействия) его должностных лиц.

Если налоговый орган, рассматривающий жалобу, имеет основания полагать, что обжалуемое решение налогового органа или действия (бездействие) его должностного лица не соответствуют законодательству, указанный орган вправе полностью или частично приостановить исполнение обжалуемых решения или действий (бездействия). Решение о приостановлении исполнения обжалуемых решения или действий (бездействия)

принимается руководителем налогового органа, в связи с чем вышестоящий налоговый орган, рассматривающий жалобу, в течение 3 рабочих дней с даты регистрации полученной жалобы письменно либо телефонограммой извещает инспекцию МНС, вынесшую решение, об обжаловании решения.

Вышестоящий налоговый орган обязан рассмотреть жалобу не позднее одного месяца со дня ее получения и принять одно из следующих решений:

- удовлетворить жалобу;
- оставить жалобу без удовлетворения;
- продлить до 3 месяцев срок рассмотрения жалобы с назначением дополнительной проверки;
- отменить решение налогового органа;
- изменить решение налогового органа или вынести новое решение.

Решение по акту выездной проверки может быть обжаловано в порядке и в сроки, установленные пунктом 30 Порядка организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности и применения экономических санкций (т.е. в течение 5 рабочих дней со дня получения решения по акту). Подача жалобы в установленный срок приостанавливает исполнение решения.

Должностное лицо вышестоящего налогового органа обязано рассмотреть жалобу в 30-дневный срок со дня ее поступления и принять одно из следующих решений:

- оставить решение без изменения, а жалобу без удовлетворения;
- отменить решение полностью или частично;
- отменить решение и назначить проведение дополнительной проверки (ревизии).

Повторные жалобы по одному и тому же основанию, по которым получен ответ и не имеются вновь открывшиеся обстоятельства, не рассматриваются. В этом случае плательщик (иное обязанное лицо) в 30-дневный срок уведомляется об отказе в рассмотрении жалобы

и о прекращении дальнейшей переписки со стороны налоговых органов по данному вопросу.

Решение по жалобе в течение 5 рабочих дней со дня его принятия направляется вышестоящим налоговым органом плательщику (иному обязанному лицу) и инспекции МНС, решение которой обжаловалось плательщиком (иным обязанным лицом), либо оба экземпляра решения направляются инспекции МНС с поручением о вручении одного из экземпляров решения плательщику (иному обязанному лицу) и осуществлении контроля за его исполнением.

В случае отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения по акту проверки в полном объеме и отсутствия у инспекции МНС основания для опротестования решения в установленном законодательством порядке руководитель налогового органа на лицевой стороне поступившего решения собственноручно учиняет запись: « Отделу учета и приема налоговых расчетов. К уменьшению сумм налогов и других обязательных платежей в бюджет, пени, примененных к плательщику (иному обязанному лицу) по решению (дата и номер).

В течение 15 рабочих дней с даты получения решения инспекции МНС или хозяйственного суда плательщик (иное обязанное лицо) обязан письменно информировать соответствующую инспекцию МНС о выполнении всех требований, внесенных проверяющим по результатам проверки.

12. Налоговые посты

Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 20.01.2004 года № 48 утверждено положение о порядке создания и организации работы государственных налоговых постов. В соответствии с указанным положением, под государственным налоговым постом (далее -

налоговый пост) понимается нахождение должностных лиц налогового органа:

1. на объектах (территории, здания, сооружения) юридического лица, его структурных подразделений, осуществляющих производство табачных изделий (далее - производитель табачных изделий), для проведения комплекса мер по осуществлению государственного контроля за оборотом табачного сырья, производством и оборотом табачных изделий;

2. на территории и (или) в помещениях плательщика налогов, сборов (пошлин) (далее - плательщик) (иного обязанного лица) в целях налогового контроля.

Налоговый пост вводится:

- на объектах (территории, здания, сооружения) производителя табачных изделий по решению Совета Министров Республики Беларусь;

- на территории и (или) в помещениях плательщика (иного обязанного лица) по решению Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь (далее - МНС).

Срок действия налогового поста определяется органом, принявшим решение о его введении.

Налоговые посты выполняют следующие функции:

1. контроль за исполнением налоговых обязательств, уплатой пеней плательщиком (иным обязанным лицом);

2. выявление дебиторской задолженности у производителя табачных изделий, плательщика (иного обязанного лица) при наличии неисполненных налоговых обязательств, неуплаты пеней, осуществление контроля за ее состоянием. Внесение предложений о взыскании налогов, сборов (пошлин), пеней за счет средств дебиторов производителя табачных изделий, плательщика (иного обязанного лица), а также за счет имущества производителя табачных изделий, плательщика (иного обязанного лица);

3. обеспечение контроля за соответствием объемов сырья (материалов), поступивших для производства товаров, выполнения работ,

оказания услуг, фактическим объемам произведенных из этого сырья (материалов) товаров, выполненных работ, оказанных услуг;

4. обеспечение контроля за соответствием фактических объемов производства и (или) реализации товаров данным учета производителя табачных изделий, плательщика (иного обязанного лица) и данным, отраженным производителем табачных изделий в декларациях об объемах производства и оборота табачных изделий, в налоговых декларациях (расчетах), плательщиком (иным обязанным лицом) в налоговых декларациях (расчетах);

5. проведение сверки соответствия фактических остатков товаров, находящихся в складских и иных помещениях производителя табачных изделий, плательщика (иного обязанного лица), данным его учета и отчетности; в 4.6. изучение причин списания сырья (материалов) сверх установленных норм;

6. осуществление проверки документов, предъявленных покупателем (получателем) товаров (работ, услуг);

7. проведение осмотра территорий производителя табачных изделий, плательщика (иного обязанного лица), его административных, производственных, складских и иных помещений для выявления мест хранения неучтенных сырья (материалов), товарно-материальных ценностей и (или) без документов, подтверждающих их приобретение (поступление);

8. осуществление контроля за использованием производителем табачных изделий, плательщиком (иным обязанным лицом) бланков строгой отчетности;

9. осуществление иных мер в пределах компетенции налоговых органов.

Численность и персональный состав работников налогового поста утверждаются приказом руководителя инспекции МНС, в которой

производитель табачных изделий, плательщик (иное обязанное лицо) состоит на учете.

Руководитель налогового поста назначается из числа работников либо аппарата МНС приказом Министра по налогам и сборам (лица, его заменяющего), либо инспекций МНС - приказом руководителя (лица, его заменяющего) соответствующей инспекции МНС.

Налоговые посты работают в режиме работы производителя табачных изделий, плательщика (иного обязанного лица).

Производитель табачных изделий, плательщик (иное обязанное лицо) обязаны оказывать содействие работникам налоговых постов в их деятельности по функционированию этих постов.

Руководитель налогового поста осуществляет организацию и координацию его работы, определяет направления деятельности налогового поста, проводит анализ проделанной работы.

Работники налоговых постов:

1. с участием производителя табачных изделий, плательщика (иного обязанного лица), его представителя либо уполномоченного им лица имеют право доступа в административные, производственные, складские и иные помещения производителя;

2. вправе получать от производителя объяснения, справки, сведения, документы (их копии), бухгалтерскую отчетность и другие материалы, необходимые для выполнения функций, возложенных на налоговый пост.

При этом они не вправе вмешиваться в оперативно-хозяйственную деятельность производителя табачных изделий, плательщика (иного обязанного лица), а также, обязаны соблюдать налоговую тайну.

СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ

БВ – базовая величина

ИП – индивидуальный предприниматель

КоАП – Кодекс Республики Беларусь об административных правонарушениях

МИД – Министерство иностранных дел

МНС – Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь

НБ – Национальный банк Республики Беларусь

НК – Налоговый кодекс Республики Беларусь

НРПА – Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь

УНП – учетный номер плательщика

УК – Уголовный кодекс Республики Беларусь

СКВ – свободно конвертируемая валюта

ТМЦ – товарно-материальные ценности

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ КО ВСЕМУ КУРСУ

Нормативные правовые акты:

1. Конституция Республики Беларусь 1994 года (с изменениями и дополнениями). Принята на республиканском референдуме 24 ноября 1996г. Мн. 1997
2. Гражданский кодекс Республики Беларусь.// Ведомости Национального собрания Республики Беларусь, 1999 г., с изменениями и дополнениями. N 7 - 9, статья 101.
3. Кодекс Республики Беларусь об административных правонарушениях 1984 г. (с изменениями и дополнениями).
4. Уголовный кодекс Республики Беларусь. Официальное издание. Мн.: Национальный центр правовой информации Республики Беларусь, 1999.
5. Налоговый кодекс Республики Беларусь 19 декабря 2002 г. № 166-З Принят Палатой представителей 15 ноября 2002 года. Одобрен Советом Республики 2 декабря 2002 года с изменениями и дополнениями // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь 20.01.03 №2/920.
6. Кодекс Республики Беларусь об административных правонарушениях 2003 г. (с изменениями и дополнениями). Мн.: Амалфея, 2003.
7. О государственной налоговой инспекции: Закон Республики Беларусь от 02.02.1994г. № 2737// Ведомости Верховного Совета Республики Беларусь. 1994. № 7.
8. О мерах по предотвращению легализации доходов, полученных незаконным путем: Закон Республики Беларусь от 19 июля 2000 года // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь 2000 г., № 87.
9. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Республики Беларусь от 18.10.1994 №3321-XII в редакции Закона от 25.06.2001 №42-3.//

Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь от 27.06.2001 №2/785

10. О налогах и сборах, взимаемых в бюджет Республики Беларусь: Закон Республики Беларусь от 20.12.91 N 1323-XII с изменениями и дополнениями // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь 1991 г., № 68.
11. Об органах финансовых расследований Республики Беларусь: Закон Республики Беларусь от 04.06.2001 г. № 30-3// Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь 2001 г., № 55.
12. О некоторых мерах по совершенствованию координации деятельности контролирующих органов Республики Беларусь и порядка применения ими экономических санкций: Указ Президента Республики Беларусь № 673 от 15 ноября 1999 года (в редакции Указа Президента Республики Беларусь от 06.12.2001г. № 722) // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 1999 г., № 89.
13. О некоторых мерах государственной поддержки юридических лиц и индивидуальных предпринимателей: Указ Президента Республики Беларусь 24.09.2002 № 493// Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2002 г., № 109.
14. О дополнительных мерах по регулированию налоговых отношений: Указ Президента Республики Беларусь от 22.01.2004 г. № 36// Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, № 1/5269 от 02.02.2004.
15. О ведении юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями книги учета проверок (ревизий): Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 22 февраля 2001 г. N 248 //Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2001 г., N 23, 5/5335/
16. Положение о Министерстве по налогам и сборам Республики Беларусь: Утверждено Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от

31.10.2001 N 1592 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2001 г., N 86.

17. Положение о порядке зачета, возврата излишне удержанных и удержания неударжанных либо не полностью ударжанных сумм подоходного налога: Утв. Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 14.01.2005 г. № 37/ Вестник МНС. 2005. № 1.
18. Об утверждении Положения о порядке создания и организации работы государственных налоговых постов: Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 20.01.2004г. № 48// Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, № 5/13707 от 28.01.2004.
19. Об утверждении инструкции о порядке организации и проведения проверок налоговыми органами: Постановление МНС Республики Беларусь от 29 декабря 2003 г. № 124 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2004 г. № 25.

Литература:

1. Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый финансовый механизм. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 256 с.
2. Брызгалин А. В. Финансовое право Российской Федерации: Учебник / Отв. ред. М. В. Карасева. – М.: Юристъ, 2002. – 420 с.
3. Бурцев В. В. Государственный финансовый контроль: методология и организация. – М.: Информационно-внедренческий центр “Маркетинг”, 2000.
4. Гуреев В.И. Налоговое право, М.: Экономика, 1995 г
5. Василевская Т. И., Стасенко В. А. Налоги Беларуси: Теория, методика и практика. – Мн.: Белпринт, 1999. – 544 с.
6. Кишкевич А.Д., Пилипенко А.А. Налоговое право Республики Беларусь. – Мн.: Тесей, 2002. – 304 с.
7. Копин В.В. Индивидуальные предприниматели и налоговые органы. -Мн.: Амалфея, 2000.

8. Методика налоговых проверок: Пособие для налогоплательщиков и контролирующих органов. - М.: Приор. – 1996. – 152 с.
9. Ногина О. А. Налоговый контроль: вопросы теории. - СПб.: Питер, 2002. – 160 с.
10. Налоги: Учебн. пособие / Под общ. ред. Н. Е. Заяц, Т. И. Василевской. – Мн.: БГЭУ, 2000. – 368 с.
11. Балабин В. И. Проведение налоговых проверок и оформление их результатов // Налоговый вестник. – 2000. – N 5. – с. 53.
12. Белый И. Проблемы организации контроля в Республике Беларусь // Финансы, учет, аудит. – 1995. – N 5. – с. 98-100.
13. Брызгалин А. В. Налоговый кодекс РФ: теория и практика применения // Финансы, учет, аудит. – 2004. – N 4. – с. 14-18.
14. Брызгалин А. В. Ответственность за налоговые правонарушения: острые вопросы правоприменительной практики // Хозяйство и право. – 2001. – N 3. – с. 76.
15. Бурцев В. В. Государственный финансовый контроль: формирование нормативно-законодательной базы // Журнал российского права. – 2000. – N 7. – с. 22.
16. Бушмин Е. В. Совершенствование методов налогового контроля с использованием информационных технологий // Налоговый вестник. – 1998. – N 4. – с. 3.
17. Вечернин Д. Налоговый контроль // Законность. – 1999. – N 8. – с. 7.
18. Гаджиев Н. Документальный контроль по выявлению правонарушений в экономике // Законность. – 1996. – N 10. – с. 26.
19. Горош Ю. В. Принципы правового регулирования налоговых отношений // Юрист. – 1998. – N 3. – с. 20-21.
20. Гюрджан В., Масинкевич Н. Налоговая служба Беларуси: опыт и перспективы // Вестник Государственного налогового комитета Республики Беларусь. – 2000. – N 1. – с. 6-9

21. Данилевский Ю. А. Государственные контрольные налоговые органы за рубежом // Финансы. – 1993. – N 7. – с. 61-63
22. Жуковец В. О надлежащем исполнении налогового обязательства. // Юрист. – 2004. – № 8. – с. 53.
23. Заяц Н. Е., Киреева Е. Ф., Заяц А. Н. Современное налогообложение и его развитие // Финансы, учет, аудит. – 2000. – N 10. – с. 51-53.
24. Заяц Н. Е. Теория налогов: Учебное пособие. – Мн.: БГЭУ, 2002. – 280 с.
25. Киреева Е. Ф. Налоговое право – гарант законности и правопорядка // Финансы, учет, аудит. – 2001. – N 2. – с. 43-48.
26. Лазарь М. Ответственность за налоговые нарушения. // Вестник МНС. – 2005. – № 2-3. – с. 76.
27. Лукашов А. Уклонение от уплаты налогов: новое описание признаков состава преступления. // Юрист. – 2004. – № 10. – с. 9.
28. Луцевич И. Я. Виды налоговых проверок // Вестник Государственного налогового комитета Республики Беларусь. – 2004. – N 37. – с. 80-83.
29. Лимская Декларация руководящих принципов контроля // Контроллинг. – 1991. – N 1. – с. 56-65.
30. Овсянников Л. Государственный финансовый контроль: кому он нужен? // Президентский контроль. – 1996. – N 5. – с. 52-55.
31. Орешкин И. А. Субъекты налогового контроля и их взаимодействие // Финансовое право. – 2001. – N 1. – с. 39-41.
32. Осипов В. И. Налоговые службы зарубежных стран // Финансовый бизнес. – 1997. – N 8. – с. 13-21.
33. Солодухин Д.Ю. О налогообложении доходов, получаемых физическими лицами из-за границы или за границей. // вестник МНС. – 2005. – № 1. – с. 74.
34. Черник Д. Г., Морозов В. П., Лобанов А. В. Технология налогового контроля // Налоговый вестник. – 2000. – N 5. – с. 3-8, N 6. – с. 3-11.