

## **Правила, регулирующие деятельность налоговых агентов**

Организация, на которую возложена обязанность по расчету, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджет Российской Федерации, является налоговым агентом (ст. 24 Налогового кодекса РФ). При этом она имеет те же права, что и налогоплательщик.

Основная задача агентов – правильно и своевременно рассчитывать и удерживать налоги из средств, выплачиваемых налогоплательщиками, а в дальнейшем перечислять их в бюджет. Налоговые агенты обязаны письменно сообщать в инспекцию по месту своего учета о невозможности удерживать налог и о сумме задолженности в течение одного месяца со дня, когда стало известно о таких обстоятельствах. Кроме того, они должны вести адресный – по каждому налогоплательщику – учет начисленных им доходов, равно как и исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджет налогов.

Документооборот тоже находится в ведении агентов. Им предписано не только представлять в ИФНС по месту своего учета материалы, необходимые для осуществления контроля над правильностью уплаты налогов, но и в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для расчета и перечисления платежей.

Организация может быть агентом вне зависимости от системы налогообложения, которую она применяет. Такие функции организация может выполнять по различным налогам.

### **- Агент по НДФЛ.**

Все российские организации, индивидуальные предприниматели и нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также обособленные подразделения иностранных организаций в РФ могут выступать в роли налоговых агентов по НДФЛ. Это происходит в том случае, если налогоплательщик получает от них доходы. Данные налоговые агенты обязаны рассчитать, удержать и уплатить необходимую сумму налога, как это предписано статьей 224 НК РФ.

Налог уплачивается в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых является налоговый агент. Исключение составляют случаи, указанные в статьях 214.1, 227 и 228 НК РФ.

НДФЛ рассчитывается нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца. При этом суммы налога, удержанные в предыдущие месяцы, также необходимо засчитывать. Имейте в виду, что расчет налога производится без учета доходов от других агентов. Они выполняют удержания самостоятельно.

Сумма налога не может превышать 50% дохода. Если удержать положенные выплаты невозможно, то в течение одного месяца агент обязан письменно сообщить об этом в инспекцию, а также известить налоговый орган о сумме задолженности по НДФЛ.

Налоговым агентам предписано перечислять суммы налога сразу после того, как наличные средства на выплату дохода были получены в банке и перечислены на счета получателей. Делать это нужно день в день. Но все же в некоторых случаях допустима задержка продолжительностью не более суток.

Обратите внимание, что перечисляться НДФЛ должен по месту учета агента, а не налогоплательщика. Если суммы этого налога рассчитываются по обособленным подразделениям, то переводить их нужно в бюджет соответствующего региона.

### **2. Агент по НДС.**

Процедура определения налоговыми агентами базы по НДС также имеет свои особенности. Так, в частности, если на территории России госорганы сдают в аренду имущество, то налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом налога, и рассчитывается она по каждому арендованному объекту имущества отдельно. В этом случае налоговыми агентами признаются арендаторы указанного имущества. Они также обязаны исчислять, удержать из доходов, которые они перечисляют арендодателю, и уплатить в бюджет соответствующую сумму налоговых выплат.

### **3. Агент по налогу на прибыль.**

Свои особенности свойственны и расчетам налоговыми агентами налога на прибыль. Они рассмотрены в пункте 4 статьи 286 Налогового кодекса РФ.

Так, в частности, по доходам, полученным организацией от долевого участия в других организациях, определяется агентом с учетом следующих особенностей. Если источником дохода организации является российская организация, то указанная организация признается налоговым агентом. Сумма налога, подлежащего удержанию из доходов налогоплательщика – получателя дивидендов, исчисляется по следующей формуле:

$$H = K \times C_n \times (d - D),$$

где:

H - сумма налога, подлежащего удержанию;

K - отношение суммы дивидендов, подлежащих распределению в пользу налогоплательщика-получателя дивидендов, к общей сумме дивидендов, подлежащих распределению налоговым агентом;

C<sub>n</sub> - соответствующая налоговая ставка, установленная подпунктами 1 и 2 пункта 3 статьи 284 или пунктом 4 статьи 224 НК РФ;

d – общая сумма дивидендов, подлежащая распределению налоговым агентом в пользу всех налогоплательщиков-получателей дивидендов;

D - общая сумма дивидендов, полученных самим налоговым агентом в текущем и предыдущем налоговом периоде.

## **Порядок внесения изменений в налоговые декларации**

Согласно пп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ, налогоплательщик, который представил уточненную декларацию в налоговый орган после истечения срока ее подачи и срока уплаты налога, может быть освобожден от ответственности. Для этого необходимо соблюсти следующие условия:

- уточненная налоговая декларация должна быть представлена до момента, когда налогоплательщик узнал о том, что налоговый орган обнаружил неполноту отражения сведений в декларации, выявил ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога, или же назначил выездную налоговую проверку по недополученному налогу за соответствующий период;
- до представления уточненной декларации налогоплательщик уплатил недостающую сумму налога и пени.

Однако, по мнению многих ведущих профессиональных юристов страны, ссылка налогового инспектора исключительно на положения ст. 81 НК РФ неправомерна. Нормы Налогового кодекса требуют системного их толкования.

Если за организацией числится переплата, которая покрывает сумму налога и пени, подлежащие уплате при подаче уточненной декларации, налогоплательщик не должен перечислять пени в бюджет отдельным платежным поручением. В этом случае достаточно подать уточненную декларацию. При наличии переплаты налог и пени считаются уплаченными. Для того, чтобы налоговая инспекция произвела зачет излишков в счет возникшей недоимки, налогоплательщику не надо подавать заявление одновременно с уточненной декларацией. Налоговики обязаны произвести такой зачет самостоятельно. Их позиция основана на следующих нормах Налогового кодекса. Согласно ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на перечисление денежных средств со счета налогоплательщика на соответствующий счет Федерального казначейства. Естественно, это возможно при наличии на счету организации достаточного денежного остатка на день платежа. Правила, предусмотренные настоящей статьей, применяются также в отношении уплаты пени.

Однако далее все же мы будем рассматривать ситуацию, которая предполагает, что обязанность по уплате пени фактически была исполнена налогоплательщиком до подачи уточненной декларации, как этого требуют положения ст. 81 НК РФ.

В соответствии с п. 5 ст. 78 НК РФ, зачет суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки по налогам и задолженности по пеням производится налоговыми органами самостоятельно. Положение, предусмотренное настоящим пунктом, не препятствует налогоплательщику представить в налоговый орган письменное заявление о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки.

Из этого вытекает, что предъявление налогоплательщиком заявления о зачете переплаты в счет недоимки по налогу и пени – это его право, а не обязанность. Кроме того, если руководствоваться логикой налоговой инспекции, описанной выше, то и подача заявления одновременно с уточненной декларацией не спасет налогоплательщика. Ведь инспектор требует фактической уплаты пени до подачи уточненной декларации.

В рассматриваемой ситуации привлечение налогоплательщика к ответственности по ст. 122 НК РФ можно расценивать как неправомерное независимо от периода возникновения переплаты.

Как следует из положений постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. №5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» при применении положений п. 4 ст. 81 НК РФ речь идет об ответственности, предусмотренной, в том числе ст. 122 НК РФ «Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)».

Если переплата возникла у налогоплательщика в предыдущем налоговом периоде по отношению к периоду, за который подается уточненная декларация, то состав правонару-

шения, предусмотренный ст. 122 НК РФ, отсутствует, поскольку занижение суммы налога не привело к возникновению задолженности перед бюджетом.

Если же у налогоплательщика имеется переплата налога в более поздние периоды по сравнению с тем моментом, когда возникла задолженность, налогоплательщик может быть освобожден от ответственности, предусмотренной ст. 122 НК РФ только при соблюдении им условий, определенных п. 4 ст. 81 НК РФ.

Заметим, что в рассматриваемой ситуации арбитражные суды, как правило, поддерживают налогоплательщика. Здесь нужно упомянуть два постановления ВАС РФ – от 4 сентября 2007 г. №2808/07 и от 27 декабря 2007 г. №17372/07.

В обоих случаях, рассматривая материалы дел, судьи установили, что на момент подачи уточненной декларации у налогоплательщика имела переплата по налогу в размере, превышающем доначисленную сумму налога и пени. На основании этого суд сделал вывод, что налогоплательщик выполнил требования статьи 81 НК РФ, и в связи с этим отсутствуют основания для привлечения к налоговой ответственности. При рассмотрении представители суда руководствовались положениями статей 78, 88, 100, 106, 108 НК РФ.

Конечно, право РФ не является прецедентным. Однако практика показывает, что после принятия высшим арбитражным судом соответствующего акта возможность принятия иного решения нижестоящими судебными инстанциями фактически исключается. Поэтому высока вероятность того, что и в дальнейшем при обращении налогоплательщика в арбитражный суд решения будут приниматься в пользу заявителя.

Что касается налоговых органов, то инспекторы больше доверяют письмам ФНС РФ. Как правило, после того как позиция Высшего арбитражного суда сформирована, она доводится представителями Федеральной налоговой службы России соответствующим письмом до нижестоящих налоговых органов. После принятия таких писем практика работы налоговых инспекций меняется.

На сегодняшний день ФНС не выпускала писем по рассматриваемому вопросу. Поэтому не исключено, что в большинстве случаев налоговики будут выносить решения о привлечении налогоплательщика к ответственности. Если это случится с вами, то вам надо обратиться в арбитражный суд.

Административная ответственность, которую несут должностные лица за нарушение срока представления налоговой декларации, предусмотрена статьей 15.5 КоАП РФ.

Самая распространенная санкция, которую применяют налоговики в отношении организации, не представившей декларацию, это приостановление операций по ее счету. К сожалению, приходится констатировать, что такое решение довольно часто принимается по ошибке. В этом случае налогоплательщик должен написать письменное пояснение о том, что налоговые декларации были представлены, и сдать такое письмо в канцелярию налоговой инспекции. К этой бумаге необходимо приложить документы, доказывающие факт предоставления деклараций. Необходимо также добиться того, чтобы на копии письма стояла отметка налогового органа. Вероятность ошибки увеличивается, если организация зарегистрирована по адресу массовой регистрации. В этом случае руководителю организации – налогоплательщика придется посетить налоговую инспекцию.

## Порядок

### проведения сверки расчетов налогоплательщика с бюджетом

Согласно основному документу, регламентирующему данный процесс (Приказ от 11 января 2007 г. №САЭ-3-25/2), сверка расчетов производится в основном по заявлению, полученному налоговым органом от налогоплательщика. Проводиться она будет того числа, которое обозначено в заявлении, либо на текущую дату. Временной охват может составлять не более трех лет. Заявление подписывается самим налогоплательщиком, либо уполномоченным лицом (в этом случае по доверенности). После его подачи сотрудник налоговой ставит штамп на дубликате, подтверждающий принятие, и передает документ в отдел общего обеспечения. Далее в отделе работы с налогоплательщиками, где вносятся реквизиты, формируется краткий акт в двух экземплярах, которые и отправляются налогоплательщику заказным письмом, либо отдаются лично.

Отведено шесть рабочих дней на доставку акта сверки расчетов с отметками о согласовании и подписью в инспекцию лично либо по почте. Регистрация акта сотрудником отдела общего обеспечения и передача его в отдел по работе с налогоплательщиками должны занимать не более одного рабочего дня. Также на согласование полученных данных налогоплательщику отведено пять дней, в течение которых он обязан вернуть один экземпляр акта в налоговую с пометками «согласовано без разногласий» или «согласовано с разногласиями».

В первом случае в дело налогоплательщика помещается заявление и краткий акт сверки, сопровождаемый уведомлением о вручении. Во втором – сотрудник отдела по работе с налогоплательщиками после получения акта с данной пометкой регистрирует поступивший документ, формирует служебные записки и направляет их в структурные подразделения. Там должностные лица за три рабочих дня осуществляют проверку данных информационных ресурсов, после чего формируют краткий и полный акты сверок по вопросам, которые вызвали разногласия. При наличии уже сформированных служебных записок из структурных подразделений составляется полный акт сверки расчетов, сведения о невыясненных платежах, перечень документов по расчетам с бюджетом и информационное письмо. Теперь у налогоплательщика вновь есть пять дней на рассмотрение полного акта сверки. Содержание информационного письма представляет собой дату и время посещения налогоплательщиком инспекции для устранения неточностей.

Далее возможны опять-таки два варианта исхода событий. В случае соответствия документации данным, имеющимся у налогоплательщика, он ставит в бумагах отметку «разногласия устранены» и возвращает один экземпляр акта налогоплательщикам. Те в свою очередь делают пометку в Журнале состояния сверки, и обе стороны остаются довольными результатом.

Однако зачастую акты возвращаются в налоговый орган с пометкой диаметрально противоположного значения – «разногласия не устранены». При таком исходе сверка счетов завершается, и сторонам остается только перейти к судебным разбирательствам.

При положительном исходе сверка завершается, и выполняются необходимые действия со стороны должностного лица. При наличии разногласий – проводятся операции по их устранению.

**Существует и такой вариант, как проведение сверки расчетов по предложению налогового органа.** Основанием для этого может стать служебная записка, поступившая в отдел работы с налогоплательщиками от структурного подразделения инспекции ФНС РФ.

Далее производится регистрация данного документа в Журнале состояния сверки и автоматически формируется краткий акт мероприятия. На это должно быть затрачено не более одного рабочего дня, следующего за днем поступления записки.

В перечне необходимых документов фигурирует информационное письмо – им налогоплательщик уведомляется о пяти днях, которые есть у него на рассмотрение данных и возврат акта без разногласий либо с ними.

В случае невозвращения полного акта в инспекцию с подписью в течение девятнадцати рабочих дней налоговики подготавливают краткий акт с разногласиями, копию пол-

ного акта с поставленной отметкой «акт сверки налогоплательщиком не представлен» и подписывают в отделе работы с налогоплательщиками в двух экземплярах. Документы отправляются в дело налогоплательщика, а ему самому отсылают уведомление.

Как и в предыдущих случаях, вариантов рассмотрения может быть два. Когда разногласий нет, вносится дата представления налогоплательщиком краткого акта сверки расчетов, формируется реестр, один экземпляр акта передается в отдел общего обеспечения, второй – в дело проверяемой организации.

При наличии разногласий документ вместе с резолюцией передается в отдел по работе с налогоплательщиками. Далее налогоплательщик повторно рассматривает данные либо устраняет спорные, либо заполняет графу «По данным налогоплательщика», в которой указывает предложения по их устранению. Сверка может быть закончена лишь после устранения недочетов, в противном случае разногласия будут урегулированы только в судебном порядке. Из всего вышесказанного можно сделать вывод, что проведение сверки расчетов налогоплательщика с бюджетом – это важный, кропотливый и ответственный процесс. В зависимости от того, как часто организации прибегают к нему и применяют ли на практике вообще, зависит их стабильное и бесперебойное функционирование.

### **Примерный образец бланка Журнала состояния совместной сверки по налогам, сборам, пеням и штрафам**

Журнала состояния совместной сверки по налогам, сборам, пеням и штрафам										
Наименование налогоплательщика, ИНН/КПП	Реквизиты Заявления налогоплательщика, служебной записки		Реквизиты краткого акта сверки расчетов при формировании и передаче налогоплательщику				Дата и номер Уведомления налогоплательщика о возвращении краткого акта сверки	Реквизиты краткого акта сверки расчетов. «Согласовано без разногласий» или «Согласовано с разногласиями»		
Реквизиты полного акта сверки										
Дата формирования	Регистрационный номер	Дата выдачи полного акта сверки расчетов	Дата и номер реестра передачи полного акта сверки расчетов в отдел общего обеспечения	Дата и номер Уведомления о невозвращении налогоплательщиком полного акта сверки расчетов			Отметка о завершении сверки расчетов	ФИО инспектора		

## **Порядок получения сведений налоговыми органами о банковских операциях налогоплательщика**

Сведения, составляющие банковскую тайну, безоговорочно представляются только самим организациям – клиентам или их же представителям (ст.857 ГК РФ). Существует и другая категория тех, кто может заинтересоваться такими данными – это отдельные госструктуры, в том числе и налоговики. Но чиновники могут ознакомиться с банковской информацией организации только в строго определенном законом порядке и случаях.

Во-первых, банки обязаны выдавать налоговым инспекторам справки по операциям и счетам организации в порядке, который определяется законодательством в течение пяти дней после мотивированного запроса (ст. 86 НК РФ).

Во-вторых, чиновники вправе требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов и инкассовых поручений (распоряжений) о списании со счетов сумм налогов, пеней и штрафов (пп. 7 п.1 ст. 31 НК РФ).

И, наконец, если налоговики захотят ознакомиться с некоторыми документами, то сделать это можно только в процессе проведения встречной проверки кредитной организации.

Итак, мы перечислили те условия, при исполнении которых инспекторы могут рассчитывать на сотрудничество банков. На первый взгляд вроде бы все несложно, однако на практике часто возникают проблемы.

Налоговики решили сами разъяснить порядок направления мотивированных запросов в адрес кредитных организаций. В письме №24-2-02/410 от 27 мая 2004 г. они уточнили, что при отсутствии в данном документе внятных пояснений, почему и для чего необходимо ознакомиться с закрытой для них информацией, равно как если эти пояснения не будут на взгляд сотрудников банка достаточно четкими, запрос можно не исполнять. Кроме того, чиновники обязали себя указывать конкретный период, за который запрашивается информация.

Однако, несмотря на старания высокопоставленных чиновников собственного министерства, просить так, чтобы не смогли отказать, налоговики не научились до сих пор. Например, по сей день в мотивировочной части запроса инспекторы умудряются указать лишь то, что информация им требуется для проведения неких «мероприятий налогового контроля». При этом, они не отмечают, каким же образом эти «мероприятия» касаются клиента банка, информацию о котором желают получить налоговики. Естественно, что служащие кредитной организации признают подобные запросы некорректными. И, воспользовавшись указаниями Конституционного Суда (Определение от 14 декабря 2004 г. №453-О), отказывают инспекторам в требовании (Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 22 февраля 2008 г. по делу №А56-3662/2007; постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 4 апреля 2006 г. по делу №КА-А40/2418-06).

Но если налоговикам все-таки удалось составить мотивированный запрос, который устроит выдавших виды банковских служащих, то в большинстве случаев последние выдадут так называемую справку. В настоящее время в таком документе может быть изложена информация о наличии счетов в банке у организации, либо об остатках денежных средств на счетах организации, либо выписка по операциям на счете организации. Кроме того, в справке укажут наименование своего банка, реквизиты инспекции, приславшей запрос и данные самого запроса, а также название, ИНН и КПП организации, в отношении которой выдается справка (Приказ Федеральной налоговой службы от 30 марта 2007 г. №ММ-3-06/178@ «Об утверждении Порядка представления банками информации о наличии счетов в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах, об операциях над ними по запросам налоговых органов и соответствующих форм справок и выписки»).

Таким образом, все остальные сведения автоматически приравниваются к «документам» и на основании запроса, пусть даже мотивированного, выданы быть не могут. Напри-

мер, если инспекторы изъявят желание увидеть расчетно-платежные документы какой – либо организации, чиновники имеют все шансы получить отказ (Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 8 июня 2005 года по делу №Ф04-2675/2005 (10886-А75-23)).

Не могут быть приравнены к справкам и бумаги (документы), на основании которых совершены записи по операциям и счетам организации (ФАС Уральского округа от 26 мая 2005 года по делу №Ф09-2265/05-С7 и от 30 мая 2005 г. №Ф09-2264/05-С7). Информация, относящаяся к банковской тайне, может стать известной третьему лицу также в случае уступки требования банка о взыскании с клиента-должника суммы займа и начисленных процентов (даже если новый кредитор не является кредитной организацией). В такой ситуации тоже возникает ряд противоречий. Ведь новый кредитор (не банк) вместе со всеми правами и обязанностями приобретает и право на получение сведений, составляющих банковскую тайну заемщика. А вот обязанность охраны этой информации у него отсутствует.

Обратите внимание – по этой причине договоры цессии иногда даже признают ничтожными, как нарушающие гарантированные права клиента.

В заключение хотелось бы развеять распространенный миф. Среди клиентов банков бытует мнение, что при передаче прав требования другой кредитной организации большое значение имеет «личность» нового кредитора. Чаще всего это не так, и уповать на то, что арбитражные судьи (если до этого дойдет) примут во внимание репутацию, состав правления и рассмотрят основные сферы деятельности новой организации – кредитора, не стоит (Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 8 февраля 2001 г. по делу №Ф08-108/2001, Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 23 марта 2005 г. №КГ-А40/1704-05).



## Порядок разблокировки расчетного счета

Налоговая инспекция вправе заблокировать банковские счета налогоплательщика по двум причинам: если он не представил налоговую декларацию в течение 10 дней после того, как истек срок ее сдачи, либо не исполнил требование об уплате налога или сбора. Это единственные законные способы для приостановления операций по счетам (ст. 76 НК РФ).

**На практике же налоговики могут и отступить от этих правил.** Так, причиной блокировки счета может стать непредставление декларации по налогу, который организация вовсе не платит. Например, счет могут заблокировать по причине отсутствия декларации по транспортному налогу, в то время как транспорт на балансе организации не числится. Арестовать счет могут и по другому надуманному основанию. **Истинная же цель налоговиков в этом случае – проверить, не является ли организация «однодневкой»?**

**Попасть под такую псевдоблокировку организация может в том случае, если она располагается по адресу массовой регистрации** - это обстоятельство традиционно вызывает подозрения у налоговиков. Хотя данная причина блокировки счета незаконна, банку ничего не остается делать, как приостанавливать операции по счетам клиента.

Обычно в таких случаях налоговая просит организации представить определенный список документов (устав, свидетельство о регистрации, договор о предоставлении юридического адреса и пр.). Соответственно, чтобы счет поскорее разблокировали, придется отнести туда все необходимые бумаги.

Каждая организация не понаслышке знает, что разблокировать счет – это целая эпопея. В некоторых инспекциях для этого нужно получить визу нескольких отделов. Организацию «просканируют» по всем параметрам – проверят, в норме ли вычеты по НДС и относимые на прибыль расходы, удостоверятся, что организация платит зарплату не ниже прожиточного минимума, сдает электронную налоговую отчетность и т.д.

Процедура разблокировки счета, прописанная в статье 76 Налогового кодекса, на практике не менее сложна. При этом налогоплательщика волнует один – единственный вопрос: как разблокировать счет поскорее?

Как уже было сказано, налоговый орган вправе заблокировать счета налогоплательщиков по следующим основаниям:

- в целях обеспечения исполнения решения о взыскании налога или сбора;
- если налогоплательщик не сдал налоговую декларацию в течение 10 дней по истечении установленного срока ее представления.

Чем быстрее налогоплательщик сдаст в налоговую декларацию либо уплатит налог (сбор), тем быстрее она разморозит счет. Процедура эта будет выглядеть следующим образом:



Как видно из данной схемы, банк разблокирует счет. Как только получит от налоговиков решение об отмене приостановления операций по счетам. И даже если копия такого решения окажется на руках у налогоплательщика раньше, ему все равно придется ждать до тех пор, пока банк не

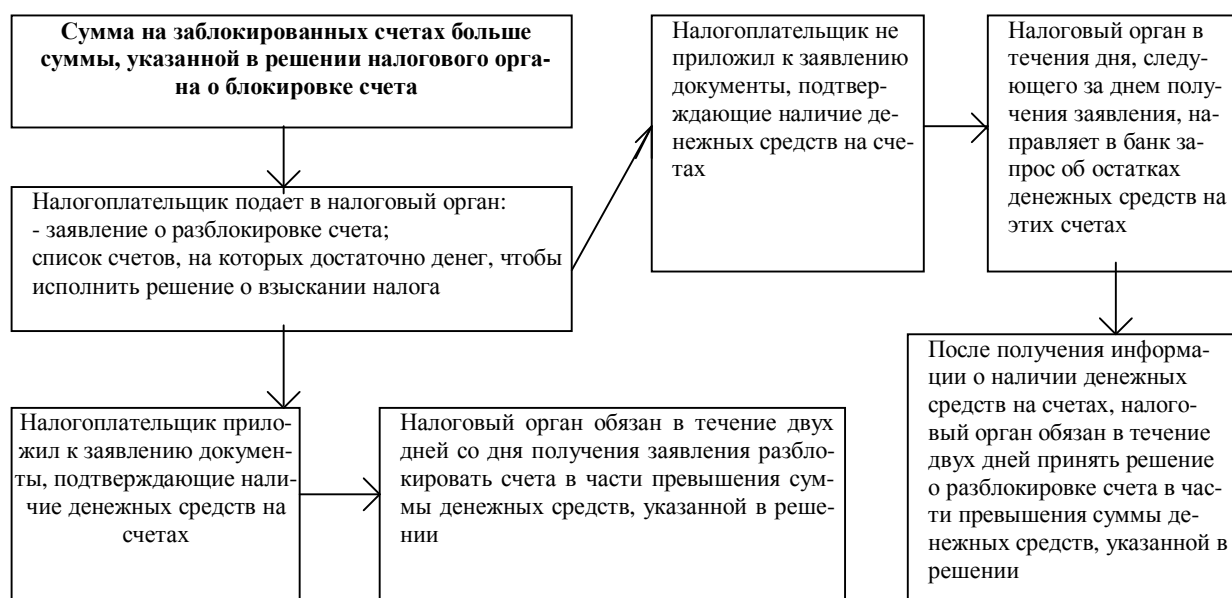
получит оригинал документа.

Ускорить эту процедуру – в интересах организации, счета которой заморожены. Для этого представитель организации может получить от банка доверенность на получение решения налогового органа и доставить его в банк самостоятельно. Минфин поддерживает такой способ передачи (письмо Минфина России от 16 января 2008 г. №03-02-07/1-16).

В п. 7 ст. 76 НК РФ сказано, что приостановление операций налогоплательщика по его банковским счетам действует с момента получения банком решения налогового органа о приостановлении таких операций и до его отмены. Таким образом, единственным основанием для разблокировки счета может служить поступившее в банк решение налоговой инспекции об отмене приостановления операций по счетам. Поэтому, даже если представитель организации покажет банку соответствующую налоговую декларацию с отметкой налогового органа о принятии, банк не вправе разблокировать счет самостоятельно.

Часто налоговики блокируют счета организации полностью, в то время как общий объем средств на них превышает сумму, указанную в решении о блокировке счета. В таком случае налогоплательщик вправе обратиться в налоговый орган с заявлением о разблокировке (п. 9 ст. 76 НК РФ). Это возможно, если основанием для приостановления операций по счетам стало неисполнение налогоплательщиком требования об уплате налога (сбора).

Процедура эта будет выглядеть следующим образом



Если же гнев налоговиков был вызван задержкой декларации, то счета заблокируют полностью.

## **Порядок привлечения к ответственности руководителей организаций за уклонение от уплаты налогов**

По закону не всякая недоимка признается преступлением. Для возбуждения уголовного дела критичен размер налогового долга. Часть 1 статьи 199 Уголовного кодекса РФ предусмотрена ответственность за неуплату налогов в крупном размере, а частью 2 этой же статьи – в особо крупном размере.

Размер крупной недоимки составляет более 500 000 рублей при условии, что недоплата превышает 10% от суммы причитающихся налогов. Таким образом, чем крупнее организация, тем больше должен быть долг перед государством, необходимый для возбуждения уголовного дела.

Если размер недоимки превысит 1 500 000 рублей, процентное соотношение неуплаченных и причитающихся налогов потеряет свое значение.

Под особо крупной понимают недоимку, сумма которой составляет более 2 500 000 рублей (при 20 – процентной неуплате) или более 7 500 000 рублей (независимо от процентного соотношения недополученных средств и общей суммы налогов).

Обратите внимание: недоимка рассчитывается только за три финансовых года, следующих подряд. Законом установлен исчерпывающий перечень преступных способов уклонения от уплаты налогов. Вот он:

- организация не представила в инспекцию налоговую декларацию или другие обязательные документы;
- в этих документах указаны заведомо ложные сведения.

Обязанность представлять в инспекцию «другие документы» должна быть установлена федеральным налоговым законодательством. Если же бухгалтер не выполнил требование, предусмотренное, например, Указом Президента РФ или постановлением Правительства, уголовная ответственность ему не грозит.

Имейте в виду: если организация представила в инспекцию достоверную отчетность, но налоги не перечислил (независимо от причин), привлечь ее руководство к ответственности по статье 199 Уголовного кодекса РФ следователь не вправе.

Российское законодательство предусматривает следующие меры наказания за уклонение от уплаты налогов:

- штраф в размере от 100 000 до 300 000 рублей;
- штраф в размере заработной платы или другого дохода осужденного за период от одного года до двух лет;
- арест на срок от четырех до шести месяцев;
- лишение свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Если следствие выявило отягчающие обстоятельства, то наказание будет более строгим, а именно:

- лишение свободы на срок до шести лет с одновременным лишением права занимать руководящие должности на срок до трех лет или без такового;
- штраф в размере от 200 000 до 500 000 рублей;
- штраф в размере заработной платы или другого дохода осужденного за период от одного года до трех лет.

Такое наказание применяется в двух случаях:

- если преступление совершено по предварительному сговору;
- если организация уклонилась от уплаты налогов в особо крупном размере.

За уклонение организации от уплаты налогов суд привлекает к уголовной ответственности ее руководителя или главного бухгалтера. Именно они отвечают за законность всех хозяйственных операций. Так сказано в постановлении Пленума Верховного суда РФ №64 от 28 декабря 2006 года.

Кроме того, налоговое преступление могут совершить люди, которые фактически выполняли обязанности руководителя или главбуха.

К уголовной ответственности могут быть привлечены и иные служащие организации. Например, это могут быть работники, которые оформляют первичные документы бухгалтерского учета. Дело в том, что они могут действовать как пособники данного преступления (ч. 5 ст. 33 УК РФ), то есть умышленно содействовать его совершению.

Если же удастся доказать, что руководитель и главный бухгалтер действовали по предварительному сговору, то отвечать им придется по части 2 статьи 199 Уголовного кодекса РФ.

Чтобы подтвердить факт предварительного сговора, милиционеры должны документально подтвердить, что главный бухгалтер помогал директору скрывать доходы и был материально в этом заинтересован – то есть участвовал в распределении неучтенной прибыли.

Осудить одного только бухгалтера суд может в том случае, если будет доказано, что главбух совершил преступление по собственной инициативе – например, если имел место конфликт с руководителем организации и бухгалтер намеревался его подставить, или же если работник учета руководствовался соображениями личной наживы.

Установить, что руководитель или главный бухгалтер использовали незаконные механизмы уменьшения налога, очень сложно. Конституционный Суд РФ подтвердил, что организация может применять любые, не противоречащие закону, схемы минимизации налогов (постановление от 27 мая 2003 г. №9-П).

Кроме того, доказывая незаконность той или иной схемы, обвинители могут ссылаться только на нормы налогового законодательства. Нарушение других нормативных актов (инструкций, приказов, положений и т. д) не влечет за собой уголовной ответственности.

В рамках уголовного права существуют две формы вины: умысел и неосторожность.

Конституционный Суд РФ пояснил, что если руководитель или главный бухгалтер допустили недоплату налога по неосторожности, привлечь их к уголовной ответственности нельзя (постановление от 27 мая 2003 г. №9-П).

Неосторожность может быть небрежной или легкомысленной. Если бухгалтер не знал, что его действия могут повлечь неуплату налога, - значит, он действовал небрежно.

Возможно, бухгалтер знал, что совершает нарушение, но рассчитывал его предотвратить. В этом случае считается, что он действовал легкомысленно.

Если же бухгалтер или руководитель организации сознавали, что скрывают доходы, чтобы не платить налоги, но все равно продолжали это делать, то в этом случае их действия расцениваются как умышленные.

## **Порядок обжалования решений ИФНС о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения**

Известно, что практически любое решение, вынесенное инспекцией по результатам проверки, может быть обжаловано – однако здесь встает вопрос о сроках. Положения п. 3 ст. 101.2 НК РФ предоставляют налогоплательщику возможность обжаловать решение налоговиков либо в апелляционном порядке – до вступления его в силу, - либо в вышестоящий налоговый орган, если оно уже действует.

Итак, вынесенное налоговиками решение вступает в силу по истечении 10 рабочих дней со дня вручения его адресату. Под рабочим понимается день, который согласно законодательству РФ не признается выходным или нерабочим праздничным днем (п. 7 ст. 6.1 НК РФ). Обратите внимание: если срок апелляционного обжалования решения о привлечении к налоговой ответственности был пропущен, восстановить его уже не удастся – таковы нормы Налогового кодекса. Апелляционная жалоба подается в налоговый орган, вынесший указанное решение, и он обязан в течение трех суток с момента поступления направить ее вместе со всеми имеющимися материалами в вышестоящее налоговое учреждение (п. 3 ст. 138 НК РФ). Обжалованное в таком порядке решение вступает в силу со дня принятия решения вышестоящим налоговым органом.

Но даже если решение не было обжаловано посредством апелляции, существует и другой способ отменить его – это административное обжалование решения, вступившего в силу. В этом случае жалоба может быть подана в течение одного года с момента вынесения оспариваемого решения, и направляется она непосредственно в вышестоящий налоговый орган (п. 2 ст. 138 НК РФ). Однако не стоит ожидать, что после этого решение налоговиков будет автоматически отменено. Последнее происходит только по указанию руководителя структуры, вынесшей указанное решение, или же по приказу вышестоящих чиновников (п. 4 ст. 101.2 НК РФ). Сроки подачи заявления об обжаловании решения налогового органа, вынесенного по итогам рассмотрения материалов налоговой проверки, регламентируется статьей 198 АПК РФ. Часть 4 указанной статьи говорит, что такое заявление может быть подано в арбитражный суд в течение трех месяцев со дня, когда налогоплательщику стало известно о нарушении его права и законного интереса, если иное не установлено федеральным законодательством. Применительно к налоговым правоотношениям иные сроки не установлены. Если задержка произошла по уважительной причине, то срок подачи заявления может быть восстановлен судом. К сожалению, попытка обжаловать неправомерные действия или бездействие налоговых органов в административном порядке, т.е. через апелляционный механизм или механизм подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган, занимает немало времени. Поэтому трехмесячный срок, отпущенный на подачу заявления в суд, с большой долей вероятности может быть пропущен истцом.

Позицию судов по этому вопросу нельзя назвать однозначной. Так, например, ФАС Московского округа отказал налогоплательщику в восстановлении срока, пропущенного по причине обжалования решения налогового органа в досудебном порядке (постановление от 7, 1 февраля 2006 г. по делу №КА-А40/158-06). Арбитры сослались на то, что подача жалобы в вышестоящий орган не исключает права на одновременную подачу заявления в суд.

А вот ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 4 марта 2005 г. по делу №А56-22054/04, учел, что заявитель до возбуждения настоящего дела принимал меры для внесудебной защиты своих прав. Так же он принял во внимание позицию Европейского суда по правам человека о недопустимости чрезмерных преград к судебной защите и восстановил срок, предусмотренный ч. 4 ст. 198 АПК РФ.

В Постановлении ФАС Центрального округа от 16 июля 2004 г. №14-3791-04/103/34 суд признал попытку урегулировать спор в досудебном порядке уважительной причиной пропуска срока, предусмотренного п. 4 ст. 198 АПК РФ.

Очень интересна и, безусловно, важна для будущей практики позиция, выраженная ВАС РФ в Определении №8815/07 от 21 сентября 2007 г. В этом документе было отмечено

следующее. Во-первых, пропуск срока на обращение в суд в связи с ожиданием решения налогового органа фактически лишает налогоплательщика права, предусмотренного статьей 138 НК РФ, на оспаривание ненормативного правового акта инспекции в судебном порядке после обращения с жалобой в вышестоящий налоговый орган. А во-вторых, установленные в АПК РФ ограничения по срокам не должны рассматриваться как препятствие реализации права на использование внесудебных процедур разрешения налоговых споров.

На основании вышеизложенного судебная коллегия сделала вывод о том, что в данном случае трехмесячный срок начинает исчисляться со дня вручения или получения налогоплательщиком решения вышестоящего органа. То есть речь идет не о восстановлении пропущенного по уважительным причинам срока, а о том, что срок обжалования не пропущен.

С 1 января 2009 г. НК РФ предусматривает обязательный досудебный порядок обжалования решения налогового органа по результатам проверки вышестоящим учреждением. Следует отметить, что данный апелляционный порядок является ограничительным для реализации конституционного права налогоплательщика на судебное обжалование. Однако это нарушает положения ч. 1 ст. 46, ст. 55 Конституции РФ, декларирующие судебную защиту прав и свобод как гарантию в отношении всех других конституционных прав и свобод. Если практика покажет, что такой порядок действий неэффективен, данный вопрос станет основанием для обращения налогоплательщиков в Конституционный суд.

С 1 января 2009 г. максимальное использование срока на обжалование решения налогового органа, вступившего в законную силу (1 год), приведет к пропуску законного срока на судебное обжалование (3 месяца). Это может существенно затруднить реализацию налогоплательщиком права на судебную защиту, когда возможность для обжалования решения в административном порядке не утрачена, однако срок для обращения в суд истекает. Налогоплательщик, конечно, может направить в суд ходатайство о восстановлении пропущенного по уважительной причине срока, однако никаких гарантий положительного решения нет. Следует обратить внимание, что перечень уважительных причин ни в законе, ни в подзаконных актах не приведен, а сама формулировка этого понятия достаточно расплывчата. Никаких официальных разъяснений ВАС РФ по этому вопросу также нет. Отсюда следует вывод, что законодателью следует скорректировать положения налогового и арбитражно-процессуального законодательства в части сроков обжалования решений, вступивших в законную силу.