

МЕЖГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ  
ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«БЕЛОРУССКО-РОССИЙСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Кафедра «Финансы и бухгалтерский учет»

# НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

*Методические рекомендации к самостоятельной работе  
для студентов специальности  
1 - 25 01 04 «Финансы и кредит»  
специализации 1-25 01 04 03 «Налоги и налогообложение»  
заочной формы обучения*

Могилев 2019

## Содержание

1 Теоретические и организационно-экономические основы налогового контроля.....	3
2 Органы налогового контроля в Республике Беларусь.....	6
3 Налоговые проверки как форма налогового контроля.....	9
4 Порядок проведения налоговых проверок.....	12
5 Оформление результатов проведения налоговых проверок.....	15
6 Особенности организации налогового контроля уплаты отдельных налогов и сборов.....	19
7 Налоговый контроль в отдельных сферах деятельности.....	24
8 Налоговый контроль деятельности иностранных организаций и физических лиц, осуществляющих деятельность на территории Республики Беларусь.....	27
9 Особенности осуществления налогового контроля в условиях недостатка информации, отсутствия налогового и бухгалтерского учета.....	29
Список литературы.....	32

# **1 Теоретические и организационно-экономические основы налогового контроля**

## **Понятие и место налогового контроля в системе финансового контроля**

Налоговый контроль является одним из видов государственного финансового контроля.

Налоговый кодекс Республики Беларусь определяет, что налоговым контролем признается система мер по контролю за исполнением налогового законодательства, осуществляемая должностными лицами налоговых органов в пределах их полномочий посредством учета плательщиков (иных обязанных лиц), проведения проверок. В данном определении выделены основные формы реализации контрольных мероприятий налоговыми органами.

Целью налогового контроля является предупреждение и выявление налоговых правонарушений (в том числе налоговых преступлений), а также привлечение к ответственности лиц, виновных в совершении налоговых правонарушений.

Объектом налогового контроля являются действия (бездействие) налогоплательщиков, налоговых агентов, иных лиц по уплате (удержанию) налогов и сборов, а также по исполнению ими иных обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством, которые оцениваются с точки зрения их законности, достоверности и своевременности.

Предметом налогового контроля является своевременность и полнота исполнения налогоплательщиками своих налоговых обязательств, а также соблюдение установленного порядка ведения бухгалтерского и налогового учета для целей исчисления налогов и сборов.

Субъекты налогового контроля могут быть контролирующими и подконтрольными.

Контролирующие субъекты налогового контроля:

- налоговые органы;
- таможенные органы.

Подконтрольными субъектами выступают организации и физические лица, на которых возложена обязанность уплачивать законно установленные налоги, сборы, пошлины.

## **Принципы, задачи и функции налогового контроля**

Положением о порядке организации и проведения проверок, утвержденным Указом Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» изложены следующие принципы проведения контрольной (надзорной) деятельности:

- презумпции добросовестности и невиновности проверяемого субъекта;
- законности при назначении, проведении, оформлении результатов проверки, вынесении решений и рассмотрении жалоб на решения контролирующих

(надзорных) органов, требования (предписания) об устранении нарушений, действия (бездействие) проверяющих;

- открытости и доступности нормативных правовых актов, в том числе технических нормативных правовых актов, устанавливающих обязательные требования, выполнение которых проверяется при проведении государственного контроля (надзора), постоянной возможности ознакомления с этими актами, в том числе путем обязательного размещения их текстов на сайтах государственных органов и иных организаций;

- равенства прав и законных интересов всех проверяемых субъектов;

- открытости информации о включении проверяемых субъектов в план выборочных проверок на предстоящий период;

- ответственности контролирующих (надзорных) органов, их должностных лиц за нарушение законодательства при осуществлении контроля (надзора);

- предупреждения совершения правонарушений.

К числу задач налогового контроля относятся:

- обеспечение соблюдения налогоплательщиками налогового законодательства;

- предупреждение налоговых правонарушений, а также возмещение ущерба, причинённого государству в результате неисполнения налогоплательщиками своих налоговых обязательств;

- привлечение к ответственности нарушителей налогового законодательства;

- обеспечение правильности исчисления, своевременной и полной уплаты налогов и сборов в бюджет;

- проверка качества постановки и ведения бухгалтерского и налогового учёта.

Основные функции налогового контроля:

- обеспечение налоговых поступлений в бюджеты всех уровней путём проверки правильности исчисления и удержания, полноты и своевременности уплаты налогов в бюджет;

- предотвращение уклонений от уплаты налогов, сборов, пошлин.

- выявление резервов увеличения налоговых поступлений в бюджеты всех уровней;

- повышение эффективности контрольных мероприятий.

### **Формы, методы и способы налогового контроля**

В рамках осуществления контрольной деятельности налоговые органы используют различные законодательно установленные формы, методы и способы налогового контроля.

Форма налогового контроля – это способ конкретного выражения и организации контрольных действий.

Основными формами налогового контроля являются:

- учет плательщиков (иных обязанных лиц);

- налоговые проверки;

- опрос плательщиков и других лиц;
- проверка данных учета и отчетности;
- осмотр движимого и недвижимого имущества, помещений и территорий, где могут находиться объекты, подлежащие налогообложению или используемые для извлечения дохода (прибыли);
- другие формы, предусмотренные налоговым и иным законодательством.

Данные формы налогового контроля применяются не обособленно, а в совокупности, что соответственно влияет на достижение конечного результата и эффективность контрольных мероприятий.

В зависимости от того, является ли налоговый контроль документальным или фактическим, методы его могут существенно различаться. В частности, применительно к документальному налоговому контролю выделяются следующие основные методы осуществления налогового контроля:

- формальная, логическая и арифметическая проверка документов;
- юридическая оценка хозяйственных операций, отраженных в документах;
- встречная проверка, основывающаяся на том, что проверяемая операция находит отражение в аналогичных документах организации-контрагента и в других документах и учетных записях проверяемого субъекта;
- экономический анализ.

Основными способами осуществления налоговыми органами фактического налогового контроля являются:

- контрольный обмер выполненных объемов работ и произведенных затрат;
- назначение инвентаризации имущества плательщика (иного обязанного лица);
- контрольная закупка товарно-материальных ценностей либо контрольное оформление заказов на выполнение работ (оказание услуг).

## **Правовое регулирование организации налогового контроля в Республике Беларусь**

Основными нормативными правовыми актами, регулирующими налоговый контроль в Республике Беларусь, являются:

1) Указ Президента Республики Беларусь «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» от 16 октября 2009 г. № 510 (с последующими изменениями и дополнениями).

Положение о порядке организации и проведения проверок, утвержденное данным Указом.

Данный Указ издан в целях совершенствования контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь, определения единого порядка ее проведения, создания дополнительных условий для развития эффективных форм хозяйствования;

2) Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) от 19 декабря 2002 г. № 166-З. Общая часть устанавливает систему налогов, сборов (пошлин),

взимаемых в республиканский и (или) местные бюджеты, основные принципы налогообложения в Республике Беларусь, регулирует властные отношения при осуществлении налогового контроля, а также устанавливает права и обязанности плательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых налоговым законодательством;

3) Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) от 29 декабря 2009 г. № 71-3. Данный документ определяет порядок применения республиканских и местных налогов, сборов, а также особых режимов налогообложения. По каждому налоговому платежу устанавливает элементы налога, а также порядок исчисления налогов, сроки их уплаты и предоставления деклараций.

Литература: [10].

Нормативные правовые акты: [2, 5, 6].

## **2 Органы налогового контроля в Республике Беларусь**

### **Налоговые органы Республики Беларусь: их статус, структура и основные задачи**

Налоговые органы в Республике Беларусь представляют собой единую централизованную систему, возглавляет которую Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь. В структуру МНС входят главные управления, управления, отделы.

В целях реализации полномочий МНС в административно-территориальных единицах Республики Беларусь создаются инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь по областям и г. Минску, районам, городам, районам в городах, являющиеся территориальными органами МНС.

Главной задачей налоговых органов на территории Республики Беларусь является осуществление контроля за соблюдением налогового законодательства, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующие бюджеты налогов и сборов, установленных законодательством Республики Беларусь.

В соответствии с Положением о Министерстве по налогам и сборам Республики Беларусь, утвержденного постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 31 октября 2001 г. № 1592, Министерство по налогам и сборам выполняет следующие задачи:

- осуществление контроля за соблюдением законодательства, регулирующего производство и оборот алкогольной, непивной спиртосодержащей продукции, непивного этилового спирта и табачных изделий, оборот табачного сырья;
- осуществление контроля за деятельностью в сфере игорного бизнеса и соблюдением законодательства при осуществлении деятельности в этой сфере;
- учет причитающихся к уплате и фактически уплаченных сумм налогов, иных обязательных платежей в бюджет;

- разработка предложений об упрощении налоговой системы, в том числе совершенствовании порядка исчисления и уплаты налогов, упрощении порядка налогового учета и налогового контроля, и других предложений о совершенствовании налогового законодательства, его унификации, осуществляемой в рамках интеграционных процессов Республики Беларусь и Российской Федерации;
- осуществление в пределах своей компетенции валютного контроля;
- предупреждение, выявление и пресечение нарушений законодательства в пределах своей компетенции;
- разработка (участие в разработке) международных договоров Республики Беларусь по вопросам налогообложения.

### **Обязанности и права должностных лиц налоговых органов при проведении проверок**

Контролирующие (надзорные) органы и проверяющие в пределах своей компетенции вправе:

- при предъявлении служебных удостоверений и предписания на проведение проверки в установленном порядке свободно входить в служебные, производственные и иные помещения (объекты), территории проверяемого субъекта для проведения проверки;
- при проведении проверки проверять у представителей проверяемого субъекта документы, удостоверяющие личность, и (или) документы, подтверждающие полномочия, а также в случаях и порядке, установленных законодательными актами, производить личный досмотр (обыск) и досмотр находящихся при них вещей, документов, ценностей и транспортных средств;
- в рамках вопросов, подлежащих проверке, требовать и получать от проверяемого субъекта, участников контрольного обмера необходимые для проверки документы (их копии), в том числе в электронном виде, иную информацию, касающуюся его деятельности и имущества;
- истребовать посредством направления письменных запросов от контрагентов проверяемого субъекта копии документов и иную информацию по операциям и расчетам, проводимым с проверяемым субъектом или с третьими лицами, имеющими отношение к проверяемым финансово-хозяйственным операциям, а при необходимости – проводить встречные проверки;
- истребовать в пределах своей компетенции на безвозмездной основе у государственных органов, иных организаций и физических лиц, обладающих информацией и (или) документами, имеющими отношение к деятельности и (или) имуществу проверяемого субъекта, необходимую для проверки информацию и (или) документы;
- привлекать экспертов, специалистов;
- получать доступ в пределах своей компетенции к базам и банкам данных проверяемого субъекта с учетом требований законодательства об информации, информатизации и защите информации;

- вызывать в контролирующий (надзорный) орган представителей проверяемого субъекта, участников контрольного обмера, а также других лиц, имеющих документы и (или) информацию о деятельности проверяемого субъекта;
- при проведении проверки использовать технические средства, в том числе аппаратуру, осуществляющую звуко- и видеозапись, кино- и фотосъемку, ксерокопирование, устройства для сканирования документов, идентификаторы скрытых изображений, для контроля (надзора) за соблюдением законодательства, сбора и фиксации доказательств, подтверждающих факты правонарушений;
- проводить в порядке, определяемом Советом Министров Республики Беларусь, контрольные закупки товарно-материальных ценностей и контрольные оформления заказов на выполнение работ, оказание услуг;
- изымать в случаях и порядке, установленных законодательством, на срок, не превышающий срок проведения проверки, для направления на техническое освидетельствование кассовое оборудование;
- проводить проверки фактического наличия документов и (или) имущества в кассах, помещениях, иных местах их хранения, контрольные обмеры, контрольные запуски в производство сырья и материалов, требовать от представителей проверяемого субъекта проведения инвентаризации, а также проверять ее результаты;
- осуществлять иные полномочия, предусмотренные законодательными актами.

Контролирующие (надзорные) органы и проверяющие обязаны:

- проводить проверку в соответствии с предписанием на ее проведение и законодательством;
- предъявить проверяемому субъекту служебное удостоверение и предписание на проведение проверки;
- внести определенные законодательством сведения о проведении проверки в книгу учета проверок;
- проводить проверки в рабочее время проверяемых субъектов;
- требовать у проверяемых субъектов только те сведения и документы, которые относятся к вопросам, подлежащим проверке, и которые субъект обязан иметь (вести, составлять) в соответствии с законодательными актами;
- соблюдать законодательство, права и законные интересы проверяемых субъектов;
- при проведении проверки соблюдать служебную этику;
- ознакомить представителей проверяемого субъекта с результатами проверки;
- требовать от представителей проверяемого субъекта, участников контрольного обмера устранения выявленных нарушений законодательства и контролировать исполнение этих требований;
- соблюдать охраняемую законодательными актами тайну;
- принимать необходимые меры по пресечению и предупреждению фактов нарушения законодательства, привлечению к ответственности лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушения законодательства;



- принимать необходимые меры по возмещению вреда, причиненного государству, иным лицам;
- вносить предложения о применении мер дисциплинарного взыскания к лицам, действия (бездействие) которых повлекли нарушения;
- осуществлять иные полномочия, предусмотренные законодательными актами.

### **Соблюдение профессиональной этики должностными лицами налоговых органов**

С целью соблюдения профессиональной этики, недопущения случаев компрометации и обеспечения собственной безопасности проверяющий должен:

- немедленно сообщать непосредственному руководителю в случае, если ему будет поручено проверить организацию, где работают его родственники, или о наличии иных оснований, могущих повлиять на объективность проверки, с целью замены объекта проверки;
- проводить прием посетителей и консультации плательщиков (иных обязанных лиц), обращающихся в инспекции МНС, только на служебных местах;
- обращать внимание по завершении приема посетителей на то, чтобы ими не оставлялись личные вещи в служебных помещениях инспекции МНС;
- не принимать от посторонних лиц любые вещи для передачи другим должностным лицам налогового органа, в том числе и под предлогом их отсутствия;
- не оставлять посторонних лиц в служебных помещениях одних без присутствия других работников налогового органа;
- не вести телефонных разговоров с проверяемым плательщиком (иным обязанным лицом) или его представителями, не касающихся вопросов проведения проверки;
- производить вручение акта проверки, изъятие у плательщика (иного обязанного лица) документов с участием других должностных лиц налогового органа (либо с привлечением представителей правоохранительных органов);
- немедленно сообщать руководителю налогового органа о случаях угроз, шантажа и попыток подкупа со стороны плательщика (иного обязанного лица) (его представителей).

Нормативные правовые акты: [2, 5, 8].

## **3 Налоговые проверки как форма налогового контроля**

### **Виды проверок, проводимых налоговыми органами**

В соответствии с Налоговым кодексом Республики Беларусь налоговые органы проводят следующие проверки:

- 1) камеральные проверки;
- 2) выездные проверки, в том числе дополнительные;

- проверки, проводимые при ликвидации организаций или прекращении деятельности индивидуальных предпринимателей, в том числе по поручениям органов уголовного преследования по возбужденному уголовному делу и судов по находящимся в их производстве делам, для признания государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей недействительной, а также при наличии сведений и фактов, свидетельствующих о неосуществлении предпринимательской деятельности в течение 24 месяцев подряд;
- проверки государственных органов;
- тематические оперативные проверки физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем (за исключением нотариуса, осуществляющего нотариальную деятельность в нотариальном бюро, адвоката, лица, осуществляющего ремесленную деятельность или деятельность в сфере агроэкотуризма);
- в целях исполнения обязательств, принятых в соответствии с международными договорами Республики Беларусь;
- проверки, проводимые при прекращении на территории Республики Беларусь деятельности иностранных организаций и их представительств, а также при прекращении на территории Республики Беларусь деятельности постоянных представительств иностранных организаций;
- проверки восстановленных проверяемым субъектом документов бухгалтерского, налогового учета и (или) других документов, связанных с налогообложением, представленных в налоговый орган;
- для подтверждения обоснованности возврата проверяемому субъекту разницы между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога на добавленную стоимость, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- по заявлению плательщика;
- при реорганизации плательщика;
- проверки факта неосуществления юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем деятельности в течение последних шести месяцев подряд (в целях признания задолженности такого субъекта безнадежным долгом и ее списания).

### **Методы и способы, используемые при проведении налоговой проверки**

В соответствии с Постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 31 декабря 2009 г. № 88 «О методах и способах проведения проверок налоговыми органами» при проведении налоговыми органами проверок используются методы документальной и фактической, сплошной и (или) выборочной проверки.

Методом документальной проверки осуществляются:

- изучение действующей у проверяемого плательщика (иного обязанного лица) системы внутрихозяйственного учета, контроля и экономического анализа;

- исследование документов в целях установления соблюдения требований законодательства по совершенным хозяйственным и финансовым операциям;
- анализ первичных учетных и расчетных документов с целью определения их подлинности, принадлежности и соответствия установленным требованиям;
- сопоставление данных бухгалтерского и (или) налогового учета с данными отчетности, данных учета и отчетности с соответствующими плановыми данными (сметой, балансом доходов и расходов и др.);
- соотнесение 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;
- сличение имеющихся у проверяемого плательщика (иного обязанного лица) выписок банка по текущим (расчетным, валютным и др.) счетам с подлинными записями по этим счетам в банке, а также ознакомление с документами, послужившими основанием для производства таких записей;
- оценка соответствия заключенных сделок требованиям законодательства Республики Беларусь по форме, содержанию и исполнению.

Методом сплошной проверки осуществляется анализ всех взаимосвязанных финансово-хозяйственных операций и документов, которыми оформлялись эти операции.

Методом выборочной проверки осуществляется анализ части документов. При этом используется экономический анализ показателей, характеризующих различные стороны хозяйственной деятельности плательщика (иного обязанного лица), с целью выявления несоответствий и отклонений взаимосвязанных показателей с последующим выявлением причин их образования.

Способами осуществления налоговыми органами фактических налоговых проверок являются:

- проведение встречных проверок;
- осмотр используемых для осуществления деятельности территорий, помещений и иных объектов плательщика (иного обязанного лица);
- проведение личного досмотра;
- контрольный обмер выполненных объемов работ и произведенных затрат на объектах строительства (в том числе реконструкции, ремонта, реставрации, благоустройства);
- назначение инвентаризации имущества плательщика (иного обязанного лица);
- контрольная закупка товарно-материальных ценностей либо контрольное оформление заказов на выполнение работ (оказание услуг);
- иные определенные законодательными актами способы.

При проведении фактической проверки осуществляется применение необходимых способов проверки с учетом состояния бухгалтерского и (или) налогового учета и вопросов, возникающих при анализе документов проверяемого плательщика (иного обязанного лица).

Нормативные правовые акты: [3, 5, 6].

## **4 Порядок проведения налоговых проверок**

### **Порядок проведения камеральных налоговых проверок**

Камеральная проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основании изучения налоговых деклараций (расчетов), деклараций о доходах и имуществе, иных документов и (или) информации о плательщике, имеющих в налоговом органе.

Камеральная проверка проводится без выдачи предписания на ее проведение.

Камеральная проверка включает предварительный и (или) последующий этапы ее проведения.

Целью камеральной проверки является предоставление плательщику права самостоятельно устранить нарушение, выявленное налоговым органом, и доплатить налог, сбор (пошлину).

Налоговый орган вправе получать от плательщика при проведении:

1) предварительного этапа камеральной проверки – пояснения по исчислению, уплате налогов, сборов (пошлин) и соблюдению порядка заполнения налоговых деклараций (расчетов);

2) последующего этапа камеральной проверки – первичные учетные документы, подтверждающие обоснованность применения налоговых льгот, правомерность применения налоговых вычетов, обоснованность учитываемых при налогообложении затрат, внереализационных расходов и (или) документы, на основании которых уменьшены подлежащие уплате в бюджет суммы налогов, сборов (пошлин) в отношении иных элементов налогообложения, и (или) информацию, пояснения по исчислению, уплате налогов, сборов (пошлин), а также экономическое обоснование цены.

Предварительным этапом камеральной проверки устанавливаются:

- своевременность постановки на учет в налоговых органах;
- своевременность представления налоговых деклараций (расчетов);
- соблюдение порядка заполнения налоговых деклараций (расчетов);
- правильность оформления реквизитов налоговой декларации (расчета);
- соответствие указанных в налоговой декларации (расчете) реквизитов плательщика сведениям, содержащимся в Государственном реестре плательщиков (иных обязанных лиц);
- правильность арифметического подсчета сумм налогов, сборов (пошлин), пеней, подлежащих уплате в бюджет согласно представленной налоговой декларации (расчету);
- своевременность и полнота уплаты в бюджет налогов, сборов (пошлин), пеней.

Последующим этапом камеральной проверки устанавливаются:

- полнота исчисления налогов, сборов (пошлин) и достоверность сведений, указанных плательщиком в налоговых декларациях (расчетах) и других

документах, обязанность представления которых установлена законодательством, либо их непредставление;

- соответствие данных, содержащихся в налоговой декларации (расчете) и прилагаемых к ней документах и (или) информации, иным имеющимся в налоговом органе документам и (или) информации о деятельности плательщика;

- обоснованность применения плательщиком налоговых ставок и налоговых льгот;

- соблюдение требований законодательства, контроль за которым возложен на налоговые органы;

- иные вопросы, связанные со своевременным и полным исполнением налоговых обязательств.

Акт камеральной проверки составляется по установленной форме в двух экземплярах. Днем составления акта камеральной проверки является день подписания акта должностным лицом налогового органа, проводившим проверку.

Результаты камеральной проверки, в ходе которой не выявлены нарушения законодательства, документально не оформляются.

### **Порядок проведения выездных налоговых проверок**

Выездные проверки назначаются руководителем (его заместителем) налогового органа, проводящего проверку.

Выездная проверка проводится, как правило, должностными лицами налогового органа по месту постановки на учет плательщика. В выездной проверке, назначенной руководителем (его заместителем) вышестоящего налогового органа, могут принимать участие должностные лица нижестоящих налоговых органов.

Выездная проверка проводится налоговыми органами на основании предписания руководителя (его заместителя) налогового органа, проводящего проверку, заверенного печатью налогового органа или оформленного на фирменном бланке. В предписании указываются:

- номер и дата выдачи предписания;
- основание проведения проверки;
- наименование налогового органа, проводящего проверку;
- фамилия, собственное имя, отчество (если таковое имеется) плательщика – физического лица, наименование плательщика-организации;
- фамилия и инициалы должностного лица налогового органа, проводящего проверку, его должность (состав группы должностных лиц, проводящих проверку, фамилия и инициалы лица, возглавляющего группу, его должность);
- исчерпывающий перечень вопросов, подлежащих проверке;
- проверяемый период;
- срок проведения проверки (дата начала и окончания проверки).

В части вопросов соблюдения налогового законодательства проверки проводятся за период, не превышающий пяти календарных лет, предшествующих году, в котором в установленном порядке принято решение о назначении проверки, и за истекший период текущего календарного года. В части иных во-

просов в пределах компетенции налоговых органов проверяемый период ограничивается тремя календарными годами, предшествующими году принятия решения о назначении проверки, и истекшим периодом текущего календарного года.

Перед началом проведения проверки проверяющий (руководитель проверки) обязан предъявить проверяемому субъекту или его представителю служебное удостоверение, предписание на проведение проверки, а также внести необходимые сведения в книгу учета проверок (в случае ее представления).

Затем проверяющие знакомят проверяемого субъекта или его представителя с перечнем вопросов, подлежащих проверке. Одновременно уточняется, каким из контролирующих (надзорных) органов ранее проверялись вопросы, подлежащие проверке. В случае совпадения периода проверки и вопросов, проверенных иным контролирующим (надзорным) органом, проверяющий обязан незамедлительно поставить в известность лицо, назначившее проверку.

При проведении проверки проверяющий самостоятельно определяет методы и способы ее осуществления и может использовать контрольный список вопросов (чек-лист), в котором отражается контрольный список вопросов (чек-лист), подлежащим проверке.

Проверяющие могут производить осмотр используемых для осуществления деятельности территорий или помещений проверяемого субъекта либо иных объектов для определения соответствия фактических данных об объектах документальным данным, представленным проверяемым субъектом (имеющимся у него).

Изъятие оригиналов документов производится в случаях невозможности снятия с них копий (представления выписок из них), отказа проверяемого субъекта представить копии документов, а также необходимости проведения экспертизы (исследования) документов в целях установления их подлинности на основании постановления контролирующего (надзорного) органа, осуществляющего проверку, в присутствии представителей проверяемого субъекта, а в случае их отсутствия - в присутствии не менее двух понятых.

В случаях, если у проверяющего имеются безусловные основания полагать, что оригиналы документов будут уничтожены, сокрыты, исправлены или, проверяющий вправе изъять подлинные документы.

Контролирующие органы на договорной основе вправе привлечь эксперта и (или) специалиста, если для разрешения возникающих в ходе проверки вопросов требуются специальные знания в науке, технике, искусстве, ремесле и иных сферах деятельности.

Срок проведения проверки, за исключением тематической оперативной и дополнительной проверок, не может превышать:

- индивидуального предпринимателя, нотариуса, осуществляющего нотариальную деятельность в нотариальном бюро, адвоката, лица, осуществляющего ремесленную деятельность или деятельность в сфере агротуризма, временного (антикризисного) управляющего, не являющегося юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем, – пятнадцати рабочих дней;
- иного проверяемого субъекта – тридцати рабочих дней.

Нормативные правовые акты: [2, 5, 6].

## **5 Оформление результатов проведения налоговых проверок**

### **Оформление результатов налоговых проверок**

По результатам проверки должностным лицом налогового органа составляется акт (справка) проверки по установленным формам.

Результаты выездной проверки, в ходе которой не выявлены нарушения законодательства, оформляются справкой проверки.

По фактам выявленных нарушений должностным лицом налогового органа в пределах его компетенции может быть составлен протокол об административном правонарушении и (или) вынесено постановление по делу об административном правонарушении.

В акте проверки должны быть соблюдены ясность и точность изложения выявленных фактов. Не допускается включение в акт проверки различного рода не подтвержденных документально фактов и данных о деятельности плательщика.

При проведении проверки должностные лица налогового органа обязаны выяснить все существенные для принятия обоснованного решения факты и обстоятельства.

В акте (справке) проверки не допускаются неоговоренные исправления.

В случае, когда при проведении проверки возникают вопросы, требующие ответов от государственных органов, иных организаций по направленным в их адрес запросам, в акте проверки производится запись об обращении в указанные органы и организации.

Акт (справка) проверки подписывается должностным лицом налогового органа, проводящим проверку, а также:

- руководителем плательщика-организации (филиала организации), при его отсутствии – иным представителем плательщика-организации (филиала организации) либо плательщиком – физическим лицом, при его отсутствии – представителем плательщика – физического лица;

- лицом, осуществляющим руководство бухгалтерским учетом плательщика-организации (филиала организации).

При необходимости акт (справка) проверки подписывается иными участниками проверки

Акт (справка) проверки вручается под роспись или направляется заказным письмом с уведомлением о вручении плательщику или его представителю.

В случае отказа лиц, указанных выше, от подписания акта (справки) проверки в нем (в ней) делается соответствующая отметка. При этом лицо, отказавшееся от подписания акта (справки) проверки, имеет право письменно изложить мотивы отказа от его (ее) подписания.

На основании акта проверки (за исключением акта проверки, в котором фиксируется только факт совершенного административного правонарушения и не производятся доначисление налогов, сборов (пошлин), начисление пеней) в течение тридцати рабочих дней со дня его вручения (направления) плательщи-

ку или его представителю руководителем (его заместителем) налогового органа выносится решение по акту проверки.

### **Обжалование решений налоговых органов по результатам проверки**

Каждое лицо имеет право обжаловать решения налоговых органов, в том числе требования (предписания) об устранении нарушений, действия (бездействие) их должностных лиц, если такое лицо полагает, что такие решения или действия (бездействие) нарушают его права и (или) законные интересы.

Решения налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, которому должностные лица, действия (бездействие) которых обжалуются, непосредственно подчинены, и (или) в суд.

Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу не исключает права на подачу жалобы в суд. При этом жалоба на решение налогового органа, действия (бездействие) его должностных лиц может быть подана в экономический суд в течение года со дня его вынесения (их совершения).

Жалоба на решение инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь по району, городу, району в городе может быть подана в инспекцию Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь по области, городу Минску (по территориальности) или в Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь в течение тридцати календарных дней со дня его вынесения.

Жалоба на действия (бездействие) должностного лица инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь по району, городу, району в городе может быть подана вышестоящему должностному лицу, которому должностное лицо, действия (бездействие) которого обжалуются, непосредственно подчинено, в течение тридцати календарных дней со дня совершения таких действий (бездействия).

В случае несогласия с решением, вынесенным вышестоящим должностным лицом инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь по району, городу, району в городе, жалоба может быть подана в инспекцию Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь по области, городу Минску (по территориальности) или в Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь в течение тридцати календарных дней со дня его вынесения.

В случае несогласия с решением, вынесенным инспекцией Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь по области, городу Минску, жалоба может быть подана в Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь в течение тридцати календарных дней со дня его вынесения.

Жалоба на решение инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь по области, городу Минску может быть подана в течение тридцати календарных дней со дня его вынесения в Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь.



Жалоба на действия (бездействие) должностных лиц инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь по области, городу Минску может быть подана вышестоящему должностному лицу в течение тридцати календарных дней со дня совершения таких действий (бездействия).

В случае несогласия с решением, вынесенным вышестоящим должностным лицом инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь по области, городу Минску, жалоба может быть подана в Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь в течение тридцати календарных дней со дня его вынесения.

Жалоба на действия (бездействие) должностных лиц Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь может быть подана Министру по налогам и сборам Республики Беларусь в течение тридцати календарных дней со дня совершения таких действий (бездействия).

### **Порядок привлечения виновных лиц к административной ответственности за налоговые правонарушения**

По результатам налоговых проверок виновных чаще всего привлекают к административной ответственности. Как правило, она обусловлена нарушениями в сфере налогового законодательства. Основные среди них:

- нарушение порядка ведения бухучета и правил хранения документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов;
- неуплата или неполная уплата сумм налогов, сборов;
- неисполнение или исполнение не в полном объеме обязанности по удержанию или перечислению платежей в бюджет налоговым агентом.

Вместе с тем налоговые органы в пределах своей компетенции могут выявлять нарушения и в сфере иного законодательства. Среди них:

- уклонение от проведения обязательного аудита;
- нарушение требований по использованию национального сегмента сети Интернет;
- нарушение законодательства об иностранной безвозмездной помощи, а также порядка ее использования.

Отдельно можно выделить нарушения, которые связаны с процессом проведения проверки:

- непредставление документов (отчетов, иных материалов) или сведений, необходимых для проведения налогового контроля, либо представление недостоверных сведений;
- воспрепятствование проведению как самой проверки, так и экспертизы, необходимой для контрольных мероприятий налоговых органов.

К ответственности могут привлечь юридическое лицо, а также должностных лиц, выполняющих функции по исчислению и уплате налогов. Как правило, это главный бухгалтер или другой ответственный работник бухгалтерской службы. Однако нередко административная ответственность налагается и на руководителя организации. Это происходит тогда, когда налоговый орган устанавливает, что допущенные нарушения связаны с действиями либо бездействием руководителя. Например, имеют место нарушения, совершенные в результа-

те выполнения поручений руководителя, или им ненадлежаще исполнена обязанность по контролю за исчислением и уплатой налогов, возложенная должностной инструкцией.

Законодательством установлен перечень случаев, при наличии которых административная ответственность смягчается.

Например, проверкой установлена неуплата, неполная уплата суммы налога. За такое нарушение на юридическое лицо налагается штраф в размере 20 % от неуплаченной суммы налога, но не менее 10 базовых величин. Размер штрафа определяется от суммы превышения доначисленных налогов по итогам календарного года либо части года (если проверялся не весь год) над суммой налога, которое подлежит уменьшению по результатам проверки.

Смягчающим обстоятельством здесь будет являться добровольное возмещение или устранение причиненного вреда. При этом в указанной ситуации вред – это неуплата налога. Если организация добровольно погасит доначисления по акту проверки, то сумма штрафа будет уменьшена в два раза. Но только если задолженность будет погашена до вынесения решения по акту проверки.

В части расчета суммы штрафа в процентах смягчающее обстоятельство действует по другому. Если организация погасит задолженность частично, например, только по одному налогу, то сумма штрафа будет уменьшаться лишь в отношении налога, который уплачен. По остальным доначислениям штрафные санкции будут рассчитаны в полном размере.

Законодательством установлены обстоятельства, при наличии которых деяние не признается административным правонарушением. Так, неуплата или неполная уплата налогов не будет являться административным правонарушением при одновременном выполнении следующих условий:

- размер неуплаченного налога по итогам каждого календарного года не превышает 1 % от исчисленных плательщиком сумм налогов, учет которых осуществляется налоговыми органами, по итогам календарного года (проверенной части года);

- нарушения, установленные в ходе проверки, устранены в течение трех рабочих дней со дня подписания акта.

Если данные условия будут соблюдены, юридическое лицо к административной ответственности не привлечет.

Документально привлечение к административной ответственности виновных оформляется протоколом, по которому выносится постановление о наложении административного взыскания.

Нормативные правовые акты: [1, 2, 9].

## **6 Особенности организации налогового контроля уплаты отдельных налогов и сборов**

### **Проведение контроля правильности исчисления и уплаты подоходного налога с физических лиц**

Проведение данного контроля осуществляют посредством выездных проверок налоговых агентов, на которых согласно законодательству возложены обязанности по удержанию с физических лиц и перечислению в бюджет подоходного налога.

Основные направления проверки подоходного налога:

- 1) проверка правильности и своевременности исполнения обязанностей в качестве налогового агента;
- 2) проверка правильности определения объекта налогообложения и применения отдельных льгот;
- 3) проверка правомерности применения налоговых вычетов;
- 4) проверка своевременности и полноты перечисления подоходного налога в бюджет.

Какие документы подвергают проверке:

- 1) лицевые счета работников;
- 2) расчетно-платежные ведомости;
- 3) авансовые отчеты, а также кассовые и банковские документы и др.

При проверке организации на правильность исчисления и своевременность уплаты подоходного налога налоговый орган проверяет:

- является ли организация налоговым агентом в отношении доходов, выплачиваемых ею физическим лицам;
- насколько правильно и своевременно организация исполняет обязанности налогового агента.

Обязанности налоговых агентов определены Налоговым кодексом Республики Беларусь, а также иными актами национального законодательства.

В целях проверки полноты перечисленного подоходного налога специалисты налогового органа сверяют итоговую сумму удержанных налогов в целом по организации (согласно ведомостям на выдачу заработной платы) с данными бухгалтерского учета по счету расчетов с бюджетом.

Своевременность перечисления подоходного налога определяют путем сверки даты перечисления подоходного налога с датой выплаты заработной платы.

Для этих целей специалисты налогового органа проверяют кассовые и банковские документы. Кроме того, по этим документам устанавливают факты различного рода выплат за разовые работы, выполняемые физическими лицами, не являющимися работниками организации, на основании договоров гражданско-правового характера, за сдаваемое в аренду (наем) физическими лицами имущество, компенсации за использование транспортных средств, оборудования, инструментов и приспособлений, принадлежащих работнику, оплату орга-

низациями за учебу физических лиц, за приобретение (строительство) жилья и т.д., и соответственно удерживался ли с этих выплат подоходный налог.

Практика налоговых проверок свидетельствует, что при определении объекта налогообложения налоговые агенты часто допускают ошибки.

Перечень доходов, не признаваемых объектами обложения подоходным налогом, приведен соответствующем разделе Налогового кодекса. Для признания их таковыми необходимо соблюдение определенных условий.

При проверке правильности предоставления налоговых вычетов следует проверить основания (документальное подтверждение) предоставления стандартных, социальных и имущественных налоговых вычетов.

При проверке своевременности и полноты перечисления подоходного налога необходимо учесть:

- при получении средств в банке на выплату заработной платы должен быть перечислен подоходный налог;
- при выплате заработной платы из выручки – налог вносится на следующий день после выплаты заработной платы;
- при выплате заработной платы в натуральной форме в платежном поручении должна быть сделана отметка об этом.

### **Проведение контроля правильности исчисления и уплаты НДС**

При проверке налога на добавленную стоимость особое внимание обращается на правильность формирования налоговой базы. Обязательно проверяется правомерность применения плательщиками освобождения от НДС, пристальное внимание обращается на правомерность применения налоговых ставок – 0 и 10 %.

Налоговые органы обращают внимание на следующие моменты:

- если предъявленные к вычету суммы НДС существенны по сумме;
- если соотношение вычетов и начислений превышает средний уровень по региону или отрасли;
- если сумма вычетов резко возросла по сравнению с предыдущими периодами;
- если налогоплательщик перешел на особые налоговые режимы либо получил освобождение от налога;
- на сделки, в которых участвует цепочка посредников (для определения реального поставщика, заплатившего НДС с реализации, а не с вознаграждения);
- на суммы НДС, уплаченные поставщикам товаров, использованных при производстве и реализации товаров, облагаемых по ставке 0 %, а также на НДС, уплаченный в предыдущих налоговых периодах с сумм поступивших авансов на товары, облагаемые по ставке 0%.

Также в обязательном порядке проверяется:

- правильность ведения книги покупок (если плательщик ведет её);
- своевременность предоставления налоговой декларации;
- своевременность уплаты налога.

### **Проведение контроля правильности исчисления и уплаты налога на прибыль**

Проведение проверки налога на прибыль включает контроль следующих вопросов:

1) проверка правильности учета объекта налогообложения. Согласно Особенной части Налогового кодекса объектом налогообложения налогом на прибыль признаются валовая прибыль, а также дивиденды и приравненные к ним доходы, начисленные белорусскими организациями;

2) контроль правильности определения налоговой базы по налогу на прибыль. Налоговая база налога на прибыль определяется как денежное выражение валовой прибыли, подлежащей налогообложению. В целях налогообложения следует выделять две категории доходов и расходов:

- доходы и расходы, связанные с реализацией товаров, работ, услуг;
- внереализационные доходы и расходы;

3) контроль законности применения льгот по налогу;

4) правильность исчисления налога на прибыль. Сумма налога на прибыль по итогам отчетного периода исчисляется нарастающим итогом с начала налогового периода как произведение налоговой базы, уменьшенной на сумму прибыли, освобождаемой от налогообложения, а также на сумму убытков, переносимую на прибыль этого отчетного периода, и налоговой ставки;

5) своевременность предоставления налоговой декларации;

6) своевременность уплаты налога на прибыль.

### **Проведение контроля правильности исчисления и уплаты налога на недвижимость**

От правильного определения плательщиков и объектов обложения налогом на недвижимость зависит правильность исчисления и уплаты этого налога.

В данном случае специалисты налогового органа, как правило, проверяют:

1) является ли организация плательщиком налога на недвижимость;

2) имеет ли организации филиалы, которые должны самостоятельно исчислять и уплачивать налог на недвижимость;

3) арендует ли организация здания и сооружения у физических лиц и иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство;

4) есть ли факт доверительного управления зданием (сооружением);

5) относятся ли основные средства, которыми владеет организация, к зданиям и сооружениям;

6) правильно ли организация определила здания и сооружения, которые не являются объектом обложения налогом на недвижимость;

7) правильно ли организация определила налоговую базу по налогу на недвижимость, в т.ч. по зданиям и сооружениям, арендуемым у физических лиц.

Какие документы подвергаются проверке:

1) документы, подтверждающие право собственности на здание (сооружение);

- 2) договоры аренды;
- 3) договоры доверительного управления;
- 4) проектную документацию в отношении нового строительства зданий (сооружений) – для определения допустимого срока строительства.

Среди организаций наибольшим вниманием представителей контролирующих органов пользуются простые товарищества (участники договора о совместной деятельности) и бюджетные организации.

Проблемы у налоговых инспекций с определением плательщика налогов по совместной деятельности возникают в случаях, когда каждая из сторон получает не выручку от совместной деятельности, а произведенную в рамках совместной деятельности продукцию, которую затем реализует самостоятельно.

Есть также некоторые особенности и при проверке бюджетной организации. Бюджетные организации не являются плательщиками налога на недвижимость.

Но как только такая организация сдаст в аренду здание (сооружение), статус ее меняется. Поэтому при проверке бюджетной организации основное внимание налоговая инспекция будет уделять тому, предоставляет ли организация принадлежащие ей здания и сооружения в аренду, иное возмездное и безвозмездное пользование.

В ходе проверки организации налоговая инспекция будет выяснять, не арендует ли организация здания и сооружения у физических лиц или у иностранных организаций, не осуществляющих деятельность на территории республики через постоянное представительство.

Специалисты налоговой инспекции также будут проверять, не допустила ли организация ошибок при определении объекта налогообложения.

В ходе проверки налоговая инспекция должна установить обстоятельства, как увеличивающие, так и уменьшающие сумму налога на недвижимость.

Поэтому в ходе проверки будут выяснять, правильно ли организация не включила некоторые здания и сооружения в объект налогообложения. Так как данные здания и сооружения не отражают в форме налоговой декларации по налогу на недвижимость, то проверить это можно только в ходе выездной проверки.

### **Проведение контроля правильности исчисления и уплаты земельного налога**

Целью налоговой проверки земельного налога является установление соответствия порядка исчисления этого налога требованиям налогового законодательства.

В задачи налоговой проверки входит проверка:

- систем синтетического и аналитического учета расчетов по налогу;
- формирования налоговой базы и отсутствия неправомерно исключенных выплат;
- определения сумм, не подлежащих обложению налогом;
- отражения налогового обязательства перед бюджетом в бухгалтерской и налоговой отчетности;

- соблюдения налогового законодательства при формировании налоговой базы;

- полноты и своевременности уплаты в бюджет налога.

Проверяющий должен установить, является ли организация плательщиком земельного налога, а именно обладает ли организация земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения. Указанные права подлежат регистрации в Едином государственном реестре. По общему правилу права на земельный участок возникают с момента их государственной регистрации.

Проверка правильности формирования налоговой базы. Налоговая база по земельному налогу определяется как кадастровая стоимость земельных участков. Для установления кадастровой стоимости земельных участков необходимо провести государственную кадастровую оценку земель. Порядок проведения государственной кадастровой оценки земель устанавливается Правительством РБ.

Проверка правильности применения налоговых льгот. Налоговым кодексом определен перечень организаций, которые освобождаются от уплаты земельного налога, приведены критерии по использованию земельных участков указанных организаций.

После того как была определена сумма земельного налога за отчетный период, проверяющий должен проверить правильность отражения налога в регистрах бухгалтерского учета. Земельный налог может быть включен в состав расходов по обычным видам деятельности и отражен по дебету счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) и кредиту счета 68. При этом рекомендуется отразить способ начисления налогов в учетной политике организации для целей налогообложения.

По окончании проверки расчета земельного налога проверяющий должен убедиться в правильности заполнения налоговой декларации.

Основными видами нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения налоговой проверки земельного налога, являются следующие:

- неправильное формирование налоговой базы;
- отсутствие комплекта документов, подтверждающих право собственности на земельный участок, или нарушения в порядке регистрации прав собственности;
- нарушение порядка применения налоговых ставок;
- арифметические ошибки.

Нормативные правовые акты: [3, 6].

## **7 Налоговый контроль в отдельных сферах деятельности**

### **Особенности проведения налогового контроля предприятий розничной торговли**

При налоговой проверке розничного торгового предприятия кроме соблюдения налогового законодательства проверяют:

- вопросы, касающиеся лицензирования;
- вопросы, касающиеся приема денежных средств за реализованный товар;
- вопросы, касающиеся ценообразования.

Проверка вопросов лицензирования.

Приступая к данной проверке, проверяющий сначала устанавливает, какие виды торговли осуществляет организация, а затем – какие из них лицензируются. Лицензирование отдельных видов экономической деятельности является одним из средств государственного регулирования деятельности субъектов хозяйствования. В соответствии с данным Положением лицензированию подлежит:

- розничная торговля нефтепродуктами;
- розничная торговля алкогольными напитками и (или) табачными изделиями.

Следующим важным аспектом является контроль приема денежных средств за реализованный товар. Контроль за соблюдением субъектами предпринимательской деятельности порядка приема денежных средств при реализации товаров (работ, услуг), использования кассового оборудования осуществляется налоговыми органами в рамках полномочий, предоставленных Указом Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь». Так, факты приема наличных денежных средств без использования кассового оборудования в основной массе выявляются при проведении внеплановых тематических оперативных проверок.

Проверка ценообразования и налогообложения.

Реализация товаров организациями розничной торговли осуществляется на основании публичного договора. Цена товаров, работ и услуг, а также иные условия публичного договора устанавливаются одинаковыми для всех потребителей, за исключением случаев, когда законодательством допускается предоставление льгот для отдельных категорий потребителей.

### **Особенности проведения налогового контроля внешнеэкономической деятельности организации**

Основными направлениями налоговой проверки внешнеэкономической деятельности предприятия являются:

- контроль валютных операций;
- контроль экспортных операций;
- контроль импортных операций.



Главной задачей контроля валютных операций является установление соответствия совершенных операций по кассе в иностранной валюте, по валютному и другим счетам в банках действующему законодательству Республики Беларусь и подтверждение достоверности и полноты отражения этих операций в бухгалтерском учете предприятия.

Основными направлениями проверки валютных операций являются:

- законность открытия валютных счетов, соблюдение правового режима текущих валютных операций и валютных операций, связанных с движением капитала; осуществление расчетов в иностранной валюте в пределах имеющихся валютных средств;
- правильность применения формы расчетов при осуществлении внешнеэкономической деятельности на основании контрактов, полноту зачисления валютной выручки от продажи продукции, работ, услуг и других валютных операций;
- проверка отражения в учете обязательной и необязательной продажи валютной выручки;
- правильность учета затрат по расчетно-кассовому обслуживанию валютных счетов предприятия, правильность оплаты комиссионного вознаграждения за открытие валютных счетов и отражения в учете операций по покупке и продаже валюты на основании выписок банка и записей по счетам бухгалтерского учета;
- проверка переоценки валюты и учета курсовой разницы, правильность осуществления арифметических расчетов и отражения в учете курсовых разниц;
- проверка операций с наличной валютой, приобретаемой для выдачи командировочных;
- проверка ведения валютной кассы;
- проверка достоверности оценки сумм иностранной валюты, отраженной в формах финансовой отчетности.

Основной задачей проверки экспортных операций является проверка правильности отражения в учете выручки от продажи экспортных товаров (работ, услуг), достоверности формирования финансового результата от экспортных сделок.

Порядок ведения организациями бухгалтерского учета экспортных торговых операций существенно зависит от условий, содержащихся в отдельных внешнеэкономических договорах (контрактах), применяемых в деловом обороте организации форм расчетов с иностранными покупателями, а также от формы выхода белорусского поставщика экспортного товара на внешний рынок самостоятельно или через посредника.

Можно выделить следующие этапы проведения проверки экспортных операций:

- 1) изучение условий внешнеторговых контрактов и их сравнение с паспортами экспортных (импортных) сделок;
- 2) проверка правильности расчета конечного финансового результата от экспортной (импортной) сделки;

- 3) проверка реализации и расчетов с иностранными покупателями;
- 4) проверка движения экспортного (импортного) товара от поставщика к покупателю;
- 5) проверка правильности исчисления и отражения курсовых разниц;
- 6) проверка экспортного (импортного) НДС.

Особое внимание уделяется контролю НДС во внешнеэкономической деятельности. При применении налогоплательщиком нулевой ставки по экспортируемым товарам проверяются документы, которые являются основанием для применения нулевой ставки. Одновременно проводится проверка достоверности документов, представленных в налоговый орган.

### **Особенности налогового контроля за трансфертным ценообразованием**

Контроль за трансфертным ценообразованием осуществляется непосредственно налоговыми органами с целью недопущения уклонения от уплаты налогов путем манипулирования ценами.

Для целей контроля под сделкой по реализации товаров (работ, услуг) понимается сделка, совершенная по ценам ниже рыночных более чем на 20 % на дату отражения выручки от реализации (дохода), а под сделкой по приобретению товаров (работ, услуг) – сделка, совершенная по ценам выше рыночных более чем на 20 % на дату отражения затрат (расходов) на приобретение.

С 1 января 2016 г. в число контролируемых включены сделки не только с товарами, работами и услугами, но и с иным имуществом и имущественными правами.

Контроль применения трансфертных цен не распространяется:

- на сделки по реализации или приобретению товаров (работ, услуг), цена (стоимость) которых определена в международном договоре Республики Беларусь;
- банковские операции по перечню, определенному Банковским кодексом Республики Беларусь;
- операции с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

Контроль трансфертных цен со стороны налоговых органов может быть осуществлен в ходе проведения как камеральной, так и выездной проверки в любой момент налогового периода.

Для целей оперативного контроля применения трансфертных цен предусмотрена обязанность плательщиков уведомлять налоговые органы обо всех совершенных в налоговом периоде сделках путем отражения сведений о них в представляемых электронных счетах-фактурах. Сведения о таких сделках отражаются в электронном счете-фактуре независимо от суммы цены сделок и наличия на дату ее заполнения информации об отклонении примененных цен от рыночных.

Если налоговым органом в ходе проверки информации о сделке, в том числе отраженной в ЭСЧФ, будет выявлено отклонение примененных цен от рыночных, налоговый орган (с учетом информации по анализируемой и сопо-

ставимым сделкам, и пояснений, полученных от плательщика) направит плательщику уведомление о самостоятельной корректировке налоговой базы по налогу на прибыль.

При этом плательщиком в установленный срок может быть представлена информация относительно обоснованности применения цен. Так в ходе камеральной проверки экономическое обоснование примененной цены и документация по сделке должны быть предоставлены в налоговый орган в течение 10 рабочих дней, а при проведении выездной проверки – в течение 5 рабочих дней.

Основная сложность при подтверждении обоснованности примененных цен состоит в необходимости использования для этих целей методов, закрепленных в Налоговом кодексе, а также наличия доступа к достоверной информации об аналогичных сделках на рынке, который в большинстве случаев отсутствует или требует значительных затрат для его получения.

Контроль применения плательщиками трансфертных цен со стороны государства направлен в первую очередь на недопущение выведения прибыли, а применяемые методы разрабатывались с учетом Практического руководства по трансфертному ценообразованию, разработанного ООН.

Нормативные правовые акты: [3, 6].

## **8 Налоговый контроль деятельности иностранных организаций и физических лиц, осуществляющих деятельность на территории Республики Беларусь**

### **Особенности проверки иностранной организации, осуществляющей деятельность на территории Республики Беларусь**

Организация проверки иностранной организации зависит от характера и форм её работы на территории Республики Беларусь. Проверка начинается с изучения находящихся в деле плательщика (иного обязанного лица) регистрационных документов, положения о представительстве (при его наличии), правильности оформления доверенности и апостилизации или легализации указанных документов, выявления всех счетов, имеющих в банках Республики Беларусь.

При наличии у иностранной организации официального представительства, занимающегося предпринимательской деятельностью в соответствии с положением о представительстве и доверенностью на главу (иного работника) представительства, проверке подвергаются все операции, проходящие через данное структурное подразделение, как на территории республики, так и при осуществлении деятельности через структурное подразделение за пределами Республики Беларусь.

Все операции, относящиеся к структурному подразделению, должны быть отражены в бухгалтерском учете и налоговой отчетности. Первичные учетные документы, связанные с операциями, относящимися к деятельности через постоянное представительство, должны храниться в Республике Бела-

русь. В случае отсутствия на момент проверки первичных учетных документов налоговый орган, осуществляющий проверку, вручает предписание о предоставлении необходимых документов с указанием конкретных сроков.

При наличии копий первичных учетных документов, подтверждающих затраты иностранной организации, произведенные за рубежом для деятельности структурного подразделения, налоговый орган при необходимости может потребовать представление подлинных документов. Документы на иностранном языке, относящиеся к деятельности структурного подразделения, должны быть сопровождены письменным переводом на русский (белорусский) язык. В случае, когда понесенные за рубежом затраты, включая управленческие и общеадминистративные, распределены между иностранной организацией и его структурным подразделением по удельному весу к полученной выручке или поделены по иному признаку, следует запросить у иностранной организации сведения о принципе, по которому распределялись затраты, в целях проверки обоснованности затрат, отнесенных к деятельности структурного подразделения.

При проверке предпринимательской деятельности иностранной организации, осуществляемой на территории Республики Беларусь через иную организацию или физическое лицо на основании договора комиссии (консигнации), поручения, иного подобного договора, следует перед началом проверки исследовать данные договоры.

Независимо от характера деятельности иностранной организации на территории Республики Беларусь (рассматривается ли такая деятельность как постоянное представительство или нет) акты (справки) должны содержать раздел, описывающий фактическую деятельность такой организации в том виде, в котором она представлена на территории Республики Беларусь (деятельность структурного подразделения, представителя, организации или физического лица, выступающих в качестве постоянного представительства). В случае выявления незарегистрированной деятельности описывается установленная налоговыми органами деятельность по реализации товаров (работ, услуг). Акты (справки) налоговых проверок, а также решения по акту проверки вручаются представителям иностранной организации на территории Республики Беларусь. В случае отсутствия уполномоченного представителя на территории Республики Беларусь акт (справка) проверки, решение направляются по юридическому адресу иностранной организации, имеющемуся у налоговых органов. Взыскание сумм доначисленных налогов и исчисленной пени производится с иностранной организации в общеустановленном порядке.

### **Особенности контроля иностранных физических лиц, осуществляющих деятельность на территории Республики Беларусь**

Особенности налогового контроля в отношении доходов иностранных физических лиц зависят от того, является ли физическое лицо налоговым резидентом Республики Беларусь. При этом статус налогового резидентства вовсе не зависит от того, является ли лицо гражданином Республики Беларусь: гражданин Республики Беларусь может и не быть налоговым резидентом, и, напро-

тив, иностранный гражданин может быть признан налоговым резидентом для целей налогообложения.

Если иностранное физическое лицо не признается налоговым резидентом Республики Беларусь, особому контролю подлежат доходы, полученные им от:

- физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, за реализованные ими товары (работы, услуги), иное имущество;
- иностранных организаций (кроме доходов, полученных от представительств иностранных организаций, осуществляющих деятельность на территории Республики Беларусь), иностранных индивидуальных предпринимателей, представительств и органов международных организаций в Республике Беларусь, представительств и органов межгосударственных образований, находящихся на территориях иностранных государств, дипломатических представительств и консульских учреждений иностранных государств в Республике Беларусь.

Также уделяется внимание контролю правомерности применения имущественного налогового вычета при получении доходов от возмездного отчуждения недвижимого имущества.

В случае, когда иностранное физическое лицо признается налоговым резидентом и получает доходы из источников Республики Беларусь, контроль за правильностью обложения таких доходов осуществляется в отношении налоговых агентов. Налоговые агенты обязаны представлять в налоговый орган по месту постановки на учет сведения о доходах, выплаченных на территории Республики Беларусь гражданам (подданным) иностранных государств, лицам без гражданства (подданства).

Нормативные правовые акты: [3, 7].

## **9 Особенности осуществления налогового контроля в условиях недостатка информации, отсутствия налогового и бухгалтерского учета**

**Порядок проведения налоговых проверок при отсутствии у плательщиков документов бухгалтерского учета и иных документов и сведений, связанных с налогообложением**

В соответствии законодательством плательщик обязан обеспечивать в течение установленных сроков сохранность документов бухгалтерского учета, учета доходов (расходов) и иных объектов налогообложения, других документов и сведений, необходимых для налогообложения.

Плательщикам (иным обязанным лицам), не обеспечившим сохранность бухгалтерских и иных связанных с налогообложением документов либо не обеспечившим ведение учета в соответствии с требованиями Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», налоговый орган может предложить восстановить бухгалтерский учет с установлением срока для восстановления учета, но не свыше трех месяцев.

Восстановление бухгалтерского учета (учета доходов и расходов) проводится путем получения плательщиком (иным обязанным лицом) надлежащим образом заверенных копий первичных учетных документов у лиц, с которыми производились хозяйственные операции, у обслуживающего банка и других юридических лиц с последующей их систематизацией и отражением в регистрах аналитического и синтетического учета. Уточненные налоговые декларации (расчеты) по налогам, представленные плательщиком (иным обязанным лицом) налоговому органу после восстановления учета, не принимаются во внимание при составлении акта проверки.

В случае невыполнения плательщиком (иным обязанным лицом) предложений налогового органа о восстановлении бухгалтерского учета (учета доходов и расходов) и иных объектов налогообложения к установленному в требовании сроку проверка возобновляется и осуществляется с применением расчетных методов определения объектов налогообложения.

### **Методы определения объектов налогообложения при отсутствии документов на основании сведений о проверяемом субъекте и в расчетном порядке**

Определение налогооблагаемых объектов в расчетном порядке осуществляется с использованием данных, имеющихся у налоговых органов или характерных для других плательщиков (иных обязанных лиц), занимающихся аналогичными видами деятельности. При определении объектов налогообложения в расчетном порядке используются два метода: метод косвенного определения доходности конкретного вида предпринимательской деятельности и метод прямого обсчета объектов налогообложения.

Выручка (товарооборот) с использованием метода косвенного определения доходности конкретного вида предпринимательской и иной деятельности определяется на основании одного из нижеприведенных источников сведений:

- на основании сведений банка о движении денежных средств по расчетному и другим счетам (валютным, текущему и др.);
- суммированием стоимости ТМЦ, отпущенных и полученных по товарообменным операциям;
- сведений таможенных органов о совокупной стоимости отгруженных за пределы республики или полученных из-за пределов республики ТМЦ;
- сведений транспортно-экспедиторских организаций о стоимости перевезенных ТМЦ для проверяемого плательщика (иного обязанного лица);
- сведений заказчиков о стоимости выполненных проверяемым плательщиком (иным обязанным лицом) работ (услуг);
- сведений покупателей о стоимости и количестве приобретенных ТМЦ (продукции);
- показаний руководителя, бухгалтера или иных лиц проверяемой организации, индивидуального предпринимателя о размерах полученной выручки за проверяемый период;

- путем расчета выхода готовой продукции исходя из количества приобретенного сырья, его фактических остатков и отпускных цен на готовую продукцию, сложившихся на дату проверки;

- путем расчета выхода готовой продукции исходя из энергоемкости оборудования и количества использованной электрической энергии согласно информации службы энергонадзора, количества рабочих часов и производительности оборудования в один рабочий час;

- пропускной способности объектов для обслуживания клиентов (число посадочных мест в ресторанах и кафе, число посадочных мест в зрительных залах и т.д.) и результатов внеплановых проверок по установлению числа фактического заполнения мест и полученной выручки с одного клиента.

Объект налогообложения при отсутствии у плательщика (иного обязанного лица) – физического лица документов, связанных с налогообложением (при отказе представить), определяется налоговым органом на основании сведений о:

- наличии у физического лица денежных средств в учреждениях банков, движении денежных средств по счету физического лица;

- произведенных физическим лицом расходов (приобретение имущества, оплата коммунальных, медицинских услуг, расходы на обучение и др.);

- выезде физического лица за пределы Республики Беларусь и длительности его пребывания за границей;

- месте работы и (или) источнике получения дохода проверяемого физического лица – представленных другими физическими лицами и организациями;

- ценах на товары, работы и услуги, содержащихся в специальных отечественных и зарубежных справочниках, каталогах, периодических изданиях, информационных материалах торгующих организаций, экспертных заключениях.

С использованием метода прямого обсчета объектов налогообложения выявляются следующие объекты налогообложения:

1) фонд оплаты труда определяется на основании:

- выписок из банка о перечислении денежных средств на выплату заработной платы и другие цели;

- сведений заказчиков (покупателей) о размере наличных денежных средств, передававшихся плательщику (иному обязанному лицу) (его представителям) и не внесенных на текущий счет в установленном законодательством порядке;

- переводов во вкладные счета физических лиц;

- опросов лиц, получавших заработную плату или оплату за выполнение гражданско-правовых договоров;

- путем расчета на основании численности работающих в проверяемом периоде и установленных действующим законодательством норм для дифференциации оплаты труда работников и используемых нанимателями в целях минимальных гарантий размеров оплаты труда;

2) стоимость объектов недвижимости определяется на основании:

– сведений банка о перечислении средств на приобретение данных объектов;

– сведений иных лиц о балансовой стоимости предоставленных в аренду объектов;

– сведений агентства по государственной регистрации и земельному кадастру о зарегистрированных за плательщиком (иным обязанным лицом) зданиях, сооружениях;

3) размер земельного участка определяется на основании сведений местного исполнительного и распорядительного органа о выдаче акта о землепользовании либо его обмером проверяющими;

4) объем добычи природных ресурсов определяется путем привлечения соответствующих специалистов для проведения контрольного обмера места добычи ресурсов и (или) объема выполненных работ с использованием этих ресурсов.

Определенные расчетным методом налоги, подлежащие уплате, могут быть пересмотрены налоговыми органами только в случае предъявления плательщиками (иными обязанными лицами) налогов восстановленных документов бухгалтерского учета (других документов, связанных с налогообложением) в срок, не превышающий трех месяцев с даты вручения акта проверки.

Нормативные правовые акты: [7].

### Список литературы

1 Кодекс Республики Беларусь об административных нарушениях: Закон Респ. Беларусь, 09 янв. 2017 г., № 16-3 // Нац. правовой Интернет-портал Респ. Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019. – Режим доступа: [http : // www.pravo.by](http://www.pravo.by). – Дата доступа: 20.11.2019.

2 Налоговый кодекс Респ. Беларусь (общая часть): Закон Респ. Беларусь, 18 окт. 2016 г., № 432-3 // Консультант Плюс: Беларусь [Электрон, ресурс] / ЮрСпектр, Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2019. - Режим доступа: <http://www.pravo.by>. - Дата доступа: 22.11.2019.

3 Налоговый кодекс Респ. Беларусь (особенная часть): Закон Респ. Беларусь, 18 окт. 2016 г., № 432-3 // Консультант Плюс: Беларусь [Электрон, ресурс] / ЮрСпектр, Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2019. - Режим доступа: <http://www.pravo.by>. - Дата доступа: 22.11.2019.

4 О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 04 июня 2015 г., № 268-3 // Нац. правовой Интернет-портал Респ. Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019. – Режим доступа: [http : // www.pravo.by](http://www.pravo.by). – Дата доступа: 20.11.2019.

5 О методах и способах проведения проверок налоговыми органами : Постановление Министерства по налогам и сборам Респ. Беларусь, 31 дек. 2009 г., № 88 // Нац. правовой интернет-портал Респ. Беларусь [Электронный ресурс] /



Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019. – Режим доступа : [http : // www.pravo.by](http://www.pravo.by). – Дата доступа: 20.11.2019.

6 О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь : Указ Президента Респ. Беларусь, 16 окт. 2009 г., № 510 // Нац. правовой интернет-портал Респ. Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019. – Режим доступа : [http : // www.pravo.by](http://www.pravo.by). – Дата доступа: 20.11.2019.

7 Об утверждении Инструкции о порядке организации и проведения проверок налоговыми органами : Постановление Министерства по налогам и сборам Респ. Беларусь, 29 дек. 2003 г., № 124 // Нац. правовой интернет-портал Респ. Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019. – Режим доступа : [http : // www.pravo.by](http://www.pravo.by). – Дата доступа: 20.11.2019.

8 Положение о Министерстве по налогам и сборам Республики Беларусь : Постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 31 окт. 2001 г., № 1592 // Нац. правовой интернет-портал Респ. Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019. – Режим доступа : [http : // www.pravo.by](http://www.pravo.by). – Дата доступа: 20.11.2019.

9 Процессуально-исполнительный кодекс Республики Беларусь об административных правонарушениях : Закон Респ. Беларусь, 20 дек. 2006 г., № 194-З (с изм. и доп.) // Нац. правовой интернет-портал Респ. Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019. – Режим доступа : [http : // www.pravo.by](http://www.pravo.by). – Дата доступа: 20.11.2019.

10 **Шидловская, М. С.** Финансовый контроль и аудит : учебное пособие для экон. спец. вузов / М. С. Шидловская. – Минск: Вышэйшая школа, 2011. – 495 с.