

КРАТКОЕ РУКОВОДСТВО ПО
Налоговому контролю
в отношении некоммерческих
организаций



ЦЮРМ
Права и справедливость для всех



Финансирование
Европейского Союза

ЦЮРМ
Права и справедливость для всех



КРАТКОЕ РУКОВОДСТВО ПО Налоговому контролю в отношении некоммерческих организаций

разработано ассоциацией FINedu

Февраль 2023

Настоящая публикация была подготовлена при финансовой поддержке Европейского Союза в рамках проекта «Щит для правозащитников – поддержка правозащитников в Республике Молдова», осуществляемого Центром юридических ресурсов Молдовы (ЦЮРМ). За содержание публикации отвечают исключительно авторы, и оно не обязательно отражает точку зрения Европейского Союза.

Содержание

Введение.....	6
ЭТАП ПОДГОТОВКИ К НАЛОГОВОМУ КОНТРОЛЮ.....	7
Какие налоги и сборы платит НКО?	7
Что такое налоговый контроль и каково применимое законодательство?.....	10
11 советов для того, чтобы хорошо подготовиться к налоговому контролю.....	12
ЭТАП НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ.....	13
В каком контексте и при каких обстоятельствах принимается решение об инициировании налогового контроля?	13
Каковы сроки проведения налогового контроля и срок давности для его проведения?.....	14
Какие существуют виды налогового контроля?.....	16
Как проводится налоговый контроль?	17
Что такое повторный налоговый контроль и когда он проводится?.....	19
Что такое пеня и когда она применяется?	20
Что такое налоговое нарушение и какие за него применяются санкции?.....	21
ПОСТ-КОНТРОЛЬНЫЙ ЭТАП.....	25
Какие действия можно предпринять, если НКО не согласна с решением, вынесенным по результатам налогового контроля?	25

Сокращения

ОМС	– обязательное медицинское страхование
НК	– Налоговый кодекс
МФ	– Министерство финансов
НКО	– некоммерческая организация
ГНС	– Государственная налоговая служба

Введение

Некоммерческие организации (НКО) являются юридическими лицами, на которые распространяются те же правила взаимодействия с органами государственной власти, особенно органами надзора, что и на юридические лица, чья деятельность носит коммерческий характер. Конечно, есть и определенные особенности, такие как вид деятельности или конкретные механизмы, применимые к коммерческой или некоммерческой сфере, но в целом соблюдается один и тот же алгоритм взаимодействия.

Одним из наиболее важных органов, осуществляющих контроль за деятельностью НКО, является налоговый орган, который осуществляет свои полномочия посредством налогового контроля.

Целью налогового контроля является проверка соблюдения налогоплательщиком требований налогового законодательства и иных нормативных актов (в случае если Государственная налоговая служба (ГНС) уполномочена на такие проверки) за определенный период или за несколько налоговых периодов, в том числе проверка деятельности других лиц в части, связанной с деятельностью налогоплательщика, посредством методов, форм и операций, предусмотренных Налоговым кодексом (НК). Налоговый контроль осуществляется ГНС или иным органом, осуществляющими полномочия по налоговому администрированию, в пределах их компетенции, с выездом на место или в офисе соответствующего органа.

Любой налоговый контроль должен обеспечивать субъектам контроля уверенность в том, что он является добросовестным.

Целью настоящего руководства является подготовка НКО к возможному взаимодействию с налоговым органом. Оно содержит как общую информацию по этапам подготовки, непосредственного контроля и пост-контроля, так и ряд полезных советов от практиков в данной области финансового консалтинга.

Руководство было подготовлено экспертами по налогообложению Общественной ассоциации FINEDU, специализирующейся на финансовом образовании, в рамках проекта «Щит для правозащитников – поддержка правозащитников в Республике Молдова», осуществляемого Центром юридических ресурсов Молдовы при финансовой поддержке Европейского Союза. Содержание публикации не обязательно отражает точку зрения Евросоюза, а ответственность за него несут исключительно авторы.

ЭТАП ПОДГОТОВКИ К НАЛОГОВОМУ КОНТРОЛЮ

Какие налоги и сборы платит НКО?

НК предусматривает ряд вполне конкретных норм, направленных на защиту интересов налогоплательщиков¹, которые осуществляются в судебном порядке или другими способами, предусмотренными законодательством. Все сомнения, возникающие при применении налогового законодательства, должны толковаться в пользу налогоплательщика. Также ущерб, причиненный налогоплательщику органами, осуществляющими полномочия по налоговому администрированию, и их должностными лицами вследствие ненадлежащего исполнения ими своих обязанностей, подлежит возмещению в соответствии с законодательством.

Согласно НК, НКО является юридическим лицом, не преследующим в качестве цели своей деятельности извлечение дохода, и не использующим какую бы то ни было часть собственности или дохода в интересах какого-либо члена организации, учредителя или частного лица. В целях налогообложения деятельность НКО квалифицируется как **предпринимательская деятельность** со всеми вытекающими из этой квалификации последствиями (в том числе правами, такими как право на вычет расходов или выплат по заработной плате, и обязательствами, такими как удержание налогов у источника выплаты, ответственность за налоговые нарушения и т. д.).

В целях налогообложения НКО идентифицируются по государственному идентификационному номеру, который присваивается органом, имеющим право на государственную регистрацию, и указывается в свидетельстве о регистрации юридических лиц, подлежащих государственной регистрации² (13-значный код IDNO). Как НКО организация облагается определенными налогами и сборами в зависимости от осуществляемой ею деятельности.

Подходный налог (на прибыль)

В НК прямо указаны виды деятельности, которые могут быть свойственны НКО, в целях налогообложения³.

1 ст. 11 НК

2 в соответствии с положениями Закона № 86/2020 «О некоммерческих организациях»

3 ст. 52 НК

НКО освобождаются от уплаты подоходного налога, если они отвечают ряду требований, предусмотренных ст. 52 НК (зарегистрированы или созданы в соответствии с законодательством и осуществляют деятельность в соответствии с целями, предусмотренными уставом, положением или другим учредительным документом; экономическая деятельность предусмотрена соответствующим образом; не поддерживают политические партии и т. д.).

Право на освобождение от уплаты подоходного налога реализуется со дня регистрации организации в органе государственной регистрации, а при невыполнении указанных требований (как например, использование не по назначению средств **процентных отчислений, осуществленных посредством механизма 2%**) НКО подлежит налогообложению в общеустановленном порядке⁴.

В то же время НКО может получать пожертвования на благотворительные или спонсорские цели от экономических агентов, которые не будут облагаться налогом на уровне НКО, и будут вычитаться в целях налогообложения на уровне национального юридического лица, но не более 5% от прибыли (налогооблагаемого дохода) юридического лица.

Налоги с заработной платы и другие обязательные удержания

Прием на работу лиц для оказания услуг в интересах НКО, как по трудовым договорам, так и на основании других видов гражданско-правовых договоров, в большинстве случаев предполагает необходимость исчисления определенных налогов (**исключение составляет заключение договоров с предпринимателями патентообладателями**).

Таким образом, прием на работу лиц, как по трудовым договорам, так и по договорам о предоставлении услуг, предполагает удержание взносов обязательного медицинского страхования (ОМС) в размере **9%**⁵ от заработной платы или гонорара, начисленного к выплате работникам (валовая заработная плата), и подоходного налога в размере **12%** от налогооблагаемого дохода (суммы, оставшейся после вычета освобождений⁶ и взносов ОМС). Также НКО-работодатель дополнительно уплачивает налог в размере **24%** от фонда оплаты труда (общая сумма начисленных выплат) в качестве отчислений на социальное страхование.

4 12% — ставка подоходного налога, установленная на 2023 год

5 ставка 2023 года

6 Каждое лицо имеет право на личное освобождение (ст. 33 НК), а в случае выполнения определенных условий — на освобождение для супруга/супруги (ст. 34 НК) и иждивенцев (ст. 35 НК). Работодателям должно быть подано заявление в порядке и на условиях, предусмотренных [ПП 697/2014](#).

Ниже приведен пример ситуаций по договору о предоставлении услуг или индивидуальному трудовому договору без учета личных освобождений.

ЧИСТАЯ ЗАРПЛАТА	ВАЛОВАЯ ЗАРПЛАТА (НАЧИСЛЕННАЯ)	СУММАРНЫЕ ЗАТРАТЫ
$X \cdot (100\% - 9\%) \cdot (100\% - 12\%)$, где 9% – взносы ОМС (НКМС) 12% – подоходный налог с зарплаты	X	$X \cdot (100\% + 24\%)$, где 24% – социальные отчисления
8 008	10 000	12 400

В целях налогообложения договора по предоставлению услуг рассматриваются аналогично трудовым договорам.

Местные налоги и сборы

НКО обязаны начислять и уплачивать местные налоги в общеустановленном порядке, за исключением случаев, когда НК или нормативными актами органов местного публичного управления предусмотрено иное.

В случае налога на недвижимое имущество (землю) от его уплаты освобождаются НКО, соответствующие требованиям статьи 52 НК (в целях налогообложения – коммерческие организации), **в составе которых действуют учреждения социальной помощи.**

Налог на добавленную стоимость

В соответствии с положениями НК, товары и услуги, ввозимые или закупаемые НКО на территории Республики Молдова для создания учреждений социальной помощи, а также товары и услуги, ввозимые или закупаемые этими НКО на территории Республики Молдова для нужд указанных учреждений, освобождаются от уплаты налога на добавленную стоимость (НДС).

В то же время, если НКО осуществляет хозяйственную деятельность, а объем продаж превышает **1,2 млн леев** (по товарам и услугам, облагаемым НДС), организация обязана зарегистрироваться в качестве плательщика НДС со всеми вытекающими последствиями и преимуществами, которые подразумевает этот статус.

Дополнительную информацию о налоговой системе, применяемой к НКО, можно найти в:

- **обобщенной базе налоговой практики**⁷ — портале вопросов и ответов, сгруппированных по темам и налогам, на котором выражена позиция ГНС;
- ежемесячно обновляемом **налоговом календаре**⁸, содержащем все платежные и отчетные обязательства за соответствующий месяц;
- **графике семинаров**⁹, проводимых с налогоплательщиками в территориальных налоговых органах;
- **колл-центре ГНС** — горячая линия ГНС, где можно получить ответы на вопросы, **0 8000 1525**;
- публикации «**Руководство начинающего предпринимателя — налоговые аспекты**»¹⁰, где можно найти больше важной информации для начинающих налогоплательщиков;
- публикации «**Руководство по применению налогового режима для НКО**»¹¹, в которой представлена более подробная информация о том, как определить доход в рамках НКО.

Что такое налоговый контроль и каково применимое законодательство?

Налоговый контроль — это проверка соблюдения налогоплательщиком налогового законодательства за определенный период или за несколько налоговых периодов — календарных лет. В случае налогового контроля, проводимого сотрудниками ГНС, проверяется не только соблюдение налогового законодательства, но и оплаченные работодателем социальные отчисления, а также взносы ОМС.

Любой налоговый контроль начинается с данных, отраженных в бухгалтерском учете НКО, который должен осуществляться в соответствии с основными принципами и установленными правилами¹².

Помимо нормативной базы, способ ведения бухгалтерского и налогового учета

7 <https://sfs.md/ro/baza-generalizata-a-practicii-fiscale>

8 <https://sfs.md/ro/calendar>

9 <https://sfs.md/ro/seminare>

10 <https://sfs.md/ro/document/ghidul-contribuabilului-incepator-aspecte-fiscale>

11 <https://sfs.md/ro/document/ghid-privind-regimul-fiscal-afereant-veniturilor-organizatiilor-necomerciale>

12 Закон № 287/2017 «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности»; Национальные стандарты бухгалтерского учета, утвержденные Приказом МФ № 118/2013; Общий план счетов бухгалтерского учета, утвержденный Приказом МФ № 119/2013; а также Методические указания об особенностях бухгалтерского учета в некоммерческих организациях, утвержденные Приказом МФ № 188/2014 https://www.legis.md/catare/getResults?doc_id=118579&lang=ro#

НКО также зависит от видов финансирования. То есть финансирование со стороны иностранных доноров может потребовать проведения ежегодного внешнего аудита деятельности, а финансирование со стороны государства в виде грантов или освобождений и перераспределений средств может привести к более частым проверкам.

Ежегодно ГНС утверждает и публикует на своем веб-сайте¹³ список налогоплательщиков, подлежащих контролю на следующий год. Эти проверки являются плановыми¹⁴. Кроме того, список проверок, запланированных контролирующими органами, можно посмотреть в Журнале проверок¹⁵. На данном государственном портале любой субъект, указав IDNO, может проверить есть ли он в списке организаций, подлежащих контролю со стороны других органов государственного контроля, за исключением ГНС и Таможенной службы, которые не обязаны публиковать список проверок на этом портале.

Причины, которые могут привести к появлению НКО в списке проверок, могут быть следующими:

- ! субъект попал в выборку налогоплательщиков с высокой степенью риска (отчеты систематически представляются с опозданием или представляются исправленные отчеты, имеют место систематические просрочки уплаты налогов и сборов);
- ! организация включена в или исключена из списка крупных налогоплательщиков;
- ! субъект занимается деятельностью, которая входит в число приоритетных отраслей национальной экономики, подлежащих мониторингу на данный период (ГНС ежегодно публикует программу добровольного исполнения налоговых обязательств налогоплательщиков, которая является основой для планирования общего контроля по конкретным отраслям¹⁶).

Если НКО включена в список для проведения общего налогового контроля, у нее в распоряжении очень короткий срок для исправления налоговых деклараций и отчетов за предыдущие периоды. Крайним сроком для внесения исправлений является дата получения решения о начале контроля, которое в свою очередь направляется на электронную почту администратора НКО и главного бухгалтера. Данные об адресах электронной почты получают из Личного кабинета налогоплательщика¹⁷.

13 <https://sfs.md/ro/documente>

14 Этот список на 2023 год можно найти по ссылке <https://sfs.md/ro/document/ordin-sfs-nr-487-din-30122022>.

15 <https://controale.gov.md>. Для получения информационной помощи, а также для предупреждения случаев злоупотребления работает телефонная линия 022-823-823, которая доступна с 8:00 до 17:00 в рабочие дни с понедельника по пятницу.

16 На 2023 год ее можно найти по ссылке <https://sfs.md/uploads/files/Docs/planuri-programe/programe-conformare/Program%20conformare%202023.pdf>.

17 Личный кабинет налогоплательщика доступен по ссылке <https://sfs.md/ro/cabinetul-contribuabilului/login>.

11 советов для того, чтобы хорошо подготовиться к налоговому контролю

1. Политику бухгалтерского учета следует утверждать на каждый год, и она должна соответствовать действительности.
2. Все первичные документы, которые отражаются в бухгалтерском учете, должны быть в оригинале, со всеми проставленными подписями (в том числе администратора, главного бухгалтера и ответственного лица).
3. НКО должна предъявить все корректировки и исправления к налоговым декларациям и отчетам (краткое описание того, почему была представлена исправленная декларация, подписывается главным бухгалтером).
4. НКО должна быть способна предъявить полностью заполненные первичные документы, в том числе документы с особым режимом (налоговые накладные, как на полученные товары, так и на товары, переданные бенефициарами пожертвований), которые должны быть расположены в хронологическом порядке, по годам.
5. НКО должна быть способна предъявить договоры с юридическими лицами в случае пожертвований, в которых указывается каждая из безвозмездно переданных ценностей (товаров и материалов) а также цель дарения или назначение безвозмездно переданных товаров.
6. НКО должна быть способна предъявить договоры с физическими лицами (индивидуальные трудовые договоры, договоры аренды, договоры о пожертвованиях).
7. НКО должна иметь внутреннее положение о правилах использования накопленных денежных средств, в которых предусмотрен порядок определения бенефициаров финансирования, положение о закупках, а при необходимости и положение о разрешении конфликта интересов в случае участия членов в оказании услуг НКО. Эти положения также могут быть запрошены внешними аудиторами или даже донорами.
8. Договоры и первичные документы, необходимые для подтверждения расчетов с членами и учредителями ассоциации за оказанные услуги и выполненные работы, а также для подтверждения выплаченной заработной платы.
9. Из первичных документов следует исключить все документы, не относящиеся к деятельности НКО за период, подлежащий контролю.
10. Закон № 121/2010 «О волонтерстве» предусматривает определенные положения о привлечении отдельных лиц к деятельности организации. В целях налогообложения необходимо очень строго документировать участие волонтера, чтобы не допустить подозрений в приеме на работу людей без трудового договора и сопутствующих последствий в дальнейшем.
11. Следует подготовить базовую копию бухгалтерского программного обеспечения с созданием доступа для нового пользователя с правом просмотра данных.

ЭТАП НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

В каком контексте и при каких обстоятельствах принимается решение об инициировании налогового контроля?

Инициирование налогового контроля может быть плановым или внеплановым (оперативным).

Любой налоговый контроль с выездом на место или касающийся принудительного погашения налогового обязательства осуществляется **на основании поручений и решений**, вынесенных ГНС в установленном порядке¹⁸, с **уведомлением об инициировании налогового контроля**.

Для плановых налоговых проверок уведомление направляется по электронной почте или заказным письмом не менее чем за пять рабочих дней до даты начала проверки. Данные положения не распространяются на внезапный налоговый контроль без уведомления налогоплательщика, проводимый методом оперативной проверки и, в зависимости от обстоятельств, методом фактической проверки.

В случае если представитель НКО¹⁹ не связывается с лицом, назначенным для осуществления контроля, для установления даты начала проверки или отказывается предоставить документы, администраторы НКО вызываются повесткой теми же способами (по электронной почте или заказным письмом).

Если НКО игнорирует требования повестки, налоговый инспектор выезжает по юридическому адресу или по адресу офиса, указанному в учредительных документах или документах, имеющихся в распоряжении ГНС, для проведения налогового контроля. Если устанавливается, что НКО не находится по заявленному в ГНС адресу, налоговый инспектор составляет акт о выявленных фактах, в котором четко прописываются данные (дата, время, место, участники, подтверждение собственника здания, подтверждение того, что налогоплательщик не находится по задекларированному адресу и т. п.) и установленные в действительности факты.

В случае неявки администратора НКО по повестке и возврата почтовым отделением извещения о получении, вручении, оплате или регистрации с отметкой о неполучении

¹⁸ Приказ ГНС № 245/2019, доступен по ссылке https://www.legis.md/catare/getResults?doc_id=115352&lang=ro

¹⁹ включая учредителей

вызванным налогоплательщиком, служащий налоговой службы в течение пяти рабочих дней инициирует процедуру сообщения о повестке, опубликовав ее на портале ГНС²⁰. Сообщение о вызове по повестке осуществляется с соблюдением сроков НК (15 календарных дней и три рабочих дня).

НКО, на основании **объективных причин** (например, болезнь главного бухгалтера, командировка администратора, отпуск и т. п.), может путем подачи официального заявления просить об отсрочке налогового контроля на определенный срок. Перенос срока налогового контроля может быть разрешен руководством ГНС с письменным уведомлением налогоплательщика, если нет другой подозрительной информации.

Каковы сроки проведения налогового контроля и срок давности для его проведения?

Продолжительность налогового контроля с выездом на место не должна превышать **двух календарных месяцев**. В исключительных случаях, по решению руководства ГНС, проведение налогового контроля с выездом на место может быть продлено максимум на три календарных месяца или временно приостановлено.

Срок проведения налогового контроля²¹ исчисляется со дня его начала до дня подписания служащими налогового органа соответствующего акта налогового контроля, за исключением периода приостановления налогового контроля.

Срок давности **периода деятельности НКО, за который могут быть проверены налоговые обязательства**, не может превышать **четырёх лет** с последнего дня, установленного для подачи налогового отчета по налогам или сборам или для уплаты налога, пошлины или пени. Для налоговых санкций, не связанных с конкретными налогами и сборами, срок давности проверяемого периода не может превышать четырех лет со дня совершения налогового нарушения.

ПРИМЕР:

Если налоговый контроль начинается 15 января 2023 года, ГНС также может проверить 2022, 2021, 2020, 2019, 2018 годы. Если решение о начале тотального контроля было принято после 25 марта 2023 года, то налоговый контроль будет ограничен 2019, 2020, 2021, 2022 годами и периодом 2023 года до начала контроля.

20 <https://sfs.md/ro/anunturi>

21 Приказ ГНС № 320/2019, доступен по ссылке <https://sfs.md/ro/document/ordin-sfs-nr320-din-31072019>

НК предусматривает, что **срок исковой давности может быть неограниченным** (до 1 января 2008 года) в отношении налогов, сборов и пени или налоговых санкций, относящихся к конкретному налогу или сбору, если налоговый отчет содержит информацию, вводящую в заблуждение, или отражает факты, образующие состав налогового преступления, или если он не был представлен вообще, в случаях, предусмотренных статьей 264 НК (обоснованные подозрения в искажении суммы заявленных или уплаченных налогов и сборов).

Кто является действующими лицами налогового контроля и какова их роль?

Любая НКО имеет право представлять свои интересы в ГНС лично или через представителя. Соответственно, **ответственным лицом со стороны НКО является администратор**²², а не ее член (в случае общественного объединения), член совета (в случае фонда) или член возможной комиссии цензоров.

Вторым лицом, от которого ГНС может запросить и принять документы или объяснения, является главный бухгалтер, зарегистрированный в соответствующем качестве в Государственном налоговом регистре.

Проверить, кто является администратором, а кто зарегистрирован главным бухгалтером, можно одним из следующих способов:

1. Идентификация фактического администратора осуществляется:
 - a. подав онлайн-заявку на выдачу выписки по НКО в Агентство государственных услуг;
 - b. обратившись к открытым данным об администраторе, доступным на портале ГНС, в разделе «О налогоплательщике» (эти данные обновляются практически в режиме реального времени – с интервалом до трех рабочих дней)²³;
2. Идентификация главного бухгалтера осуществляется администратором НКО с помощью электронной подписи при посещении раздела «О компании» в Личном кабинете налогоплательщика²⁴.

²² ч. (2) ст. 17 Закона № 86/2020 «О некоммерческих организациях»

²³ https://sfs.md/ro/services-online/route.taxpayer_information

²⁴ <https://sfs.md/ro/cabinetul-contribuabilului/login>

Если в Личном кабинете налогоплательщика не указан главный бухгалтер, администратор вправе назначить в этом же разделе лицо, которое будет осуществлять эту функцию в отношениях с ГНС.

Кроме того, администратор может по доверенности делегировать право представлять интересы НКО перед ГНС любому другому лицу. Например, это может быть как член административного совета или общего собрания, так и цензор, адвокат или аудиторская компания.

В случае отсутствия администратора в проведении налогового контроля может также участвовать главный бухгалтер или другой член НКО, но только в пределах своей компетенции.

Рекомендации по эффективному взаимодействию с ГНС:

Администратор НКО, в Личном кабинете налогоплательщика, может делегировать роль директора и бухгалтера другому члену НКО, с полным доступом ко всем электронным налоговым инструментам, в том числе к электронной декларации, расчетному счету налогоплательщика и Е-фактуре.

К данным ролям автоматически подключены лица, указанные в списке контактных лиц ГНС, а также сотрудники по оперативным вопросам или для информации о начале налогового контроля.

Какие существуют виды налогового контроля?

Вид проверки	Что проверяют	Период проверки	Запланированная/ незапланированная	Другие детали
Фактическая проверка	Непосредственное наблюдение за объектами, процессами и явлениями при изучении и анализе деятельности налогоплательщика	Оперативная проверка того, что происходит во время контроля	Незапланированная	Используется при оперативной проверке
Документальная проверка	Проверка документов, в том числе первичных, и их сверка с данными ГНС	Период, предшествующий дате начала контроля	Запланированная и незапланированная	Используется при оперативной проверке
Общая проверка	Все документы и операции, определяющие объекты налогообложения (налогооблагаемую базу) и погашение налоговых обязательств	Период после последнего налогового контроля или срок исковой давности	Запланированная	

Вид проверки	Что проверяют	Период проверки	Запланированная/ незапланированная	Другие детали
Частичная проверка	Выборочная проверка данных бухгалтерского учета. Осуществляется в случае необходимости проверки части налоговых обязательств налогоплательщика	Определенный период	Запланированная и незапланированная	
Тематическая проверка	Проверка правильности начисления и погашения определенного вида налогового обязательства или выполнения другого обязательства, предусмотренного налоговым законодательством, на основе проверки документов или деятельности налогоплательщика	Определенный период	Запланированная и незапланированная	
Встречная проверка	Проверка первичных документов налогоплательщика и одновременно лиц, с которыми он имеет или имел экономические, финансовые или иного рода отношения, с целью подтверждения подлинности этих отношений и осуществленных операций	Определенный период	Незапланированная	

Как проводится налоговый контроль?

В проведении выездной налоговой проверки участвуют не менее двух служащих ГНС. При этом по решению руководства ГНС контроль меньшей степени сложности, осуществляемый методом тематической проверки и встречной проверки, может проводиться одним служащим ГНС.

Этапы проведения налогового контроля

Этап	Важно знать/сделать
Публикация годового => месячного плана	Срок для подготовки документов и предоставления исправленных отчетов
Уведомление о начале налогового контроля (по электронной почте или заказным письмом)	<ul style="list-style-type: none"> Подготовка первичных документов Подготовка рабочего места для двух сотрудников налоговой службы (в случаях меньшей сложности для одного сотрудника)

Этап	Важно знать/сделать
<p>Налоговая проверка с выездом на место</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Продолжительность до двух календарных месяцев (с правом продления по решению руководства ГНС максимум на три календарных месяца или приостановления контроля) • Осуществляется в часы работы ГНС (с 8:00 до 17:00) и налогоплательщика • Период представления разъяснений и первичных документов, подтверждающих позицию НКО
<p>Составление и подписание акта налогового контроля</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Акт налогового контроля содержит: <ol style="list-style-type: none"> 1. вводную часть; 2. констатирующую часть; 3. выводы, с упоминанием о наличии налоговых нарушений. • Подписание акта налогового контроля. Указывается дата подписания акта налогового контроля.
<p>Представление несогласия</p>	<p>Несогласие представляют, например, если неверны содержащиеся в акте выводы или если характер санкции является чрезмерным. Оно представляется в течение 15 календарных дней с даты подписания акта налогового контроля, с приложением необходимых первичных и подтверждающих документов.</p>
<p>Порядок рассмотрения дела о налоговом нарушении</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Процедура рассмотрения дела о налоговом нарушении не может быть начата, а начатая процедура подлежит прекращению, если: <ul style="list-style-type: none"> ✓ установлено, что никаких налоговых нарушений не имело место; ✓ лицо, в отношении которого возбуждена процедура по рассмотрению дела о налоговом нарушении, было ликвидировано или умерло; ✓ отсутствуют суммы налога, сбора, пени или штрафа, подлежащие взысканию в соответствии с налоговым законодательством; ✓ нарушение, связанное с использованием электронных налоговых услуг, обусловлено технической неисправностью, не зависящей от воли налогоплательщика. • НКО может воспользоваться помощью адвоката и имеет право ознакомиться с делом, давать объяснения, представлять доказательства, формулировать ходатайства и оспаривать решение по делу. • Дело о налоговом нарушении рассматривается в присутствии представителя НКО. ГНС извещает в письменной форме (повесткой) о месте, дате и времени рассмотрения дела. Дело о налоговом нарушении может рассматриваться в отсутствие лица, привлекаемого к ответственности за его совершение только в случае, если имеется информация об уведомлении его в установленном порядке о месте и времени рассмотрения дела и если от него не получено обоснованного ходатайства об отложении рассмотрения дела.

Этап	Важно знать/сделать
	<ul style="list-style-type: none"> • Дело о налоговом нарушении рассматривается в подразделении ГНС по месту учета налогоплательщика или в ином месте, установленном ГНС. Дело о налоговом нарушении рассматривается в закрытом порядке и с соблюдением налоговой тайны.
<p>Вынесение решения по делу о нарушении законодательства/ об отсутствии нарушения законодательства</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Решение выносится сразу же после завершения рассмотрения нарушения. • В течение трех дней после вынесения решения копия решения вручается или направляется заказным письмом в НКО. • Организация должна либо исполнить решение, либо обжаловать его в ГНС в течение 30 дней с даты вынесения решения. Начисление штрафа за просрочку оплаты (пени) на этот период не приостанавливается. • В случае обжалования исполнение решения не приостанавливается, если орган, рассматривающий жалобу, не распорядится иначе. • По истечении 30-дневного срока, если решение не было исполнено добровольно или по нему не был установлен залог в силу закона, оно исполняется ГНС принудительно в предусмотренном порядке.

В процессе проведения налогового контроля, при необходимости, ГНС может нанимать или привлекать специалистов, экспертов и переводчиков, квалифицированных в требуемой области, для оказания соответствующей помощи и содействия разъяснению некоторых выводов. После исчерпания основания, обусловившего изъятие документов или контрольно-кассового оборудования, они подлежат возврату налогоплательщику.

Что такое повторный налоговый контроль и когда он проводится?

Повторный налоговый контроль за ранее проверенный период применяется, когда результаты ранее проведенного налогового контроля являются необсужденными, неполными или неудовлетворительными, или в случае, если впоследствии были выявлены обстоятельства, подтверждающие наличие признаков налогового нарушения на основании жалоб. Повторный налоговый контроль проводится на основании решения о начале налогового контроля, вынесенного руководством ГНС.

Если в результате повторного налогового контроля по сравнению с предыдущей проверкой выявлены отступления от норм налогового законодательства (дополнительно начислены или уменьшены какие-либо суммы, выявлены другие, чем первоначально выявленные нарушения), на основании акта налогового контроля принимается решение по делу о нарушении.

Что такое пеня и когда она применяется?

За неуплату налога, сбора, социальных отчислений и взносов ОМС в срок и в бюджет, установленные налоговым законодательством, уплачивается пеня (по НК – увеличение платежа за просрочку) за каждый день просрочки, начиная с даты окончания крайнего срока уплаты налога или сбора вплоть до дня их фактической уплаты.

По налогам и сборам, предусмотренным НК, размер пени определяется ежегодно исходя из базисной ставки (округленной до следующего полного процента), установленной Национальным банком Молдовы в ноябре года, предшествующего отчетному налоговому году, применяемой к краткосрочным операциям денежной политики и увеличенной на пять пунктов, поделенной на количество дней в году и округленной в соответствии с математическими правилами до четырех знаков после запятой. Пеня за несвоевременную уплату социальных отчислений и взносов ОМС установлена в размере 0,1% в день (или около 36,5% годовых).

Размеры пени по годам показаны в таблице ниже.

Год	Налоги и сборы, предусмотренные НК	Социальные отчисления	Взносы ОМС
2018	0,0329% в день (12% в год)	0,1% в день	0,1% в день
2019	0,0329% в день (12% в год)		
2020	0,0355% в день (13% в год)		
2021	0,0210% в день (8% в год)		
2022	0,0301% в день (11% в год)		
2023	0,0740% в день (27% в год)		

При обнаружении в ранее представленном налоговом отчете ошибки или неполноты сведений и представлении исправленного налогового отчета, применяется пеня в зависимости от налога/сбора и в зависимости от периода, не превышающая, однако, соответствующее налоговое обязательство. Пеня **рассчитывается без вынесения какого-либо решения и автоматически отражается в личном счете налогоплательщика.**

ПРИМЕР:

9 января 2023 года было установлено, что в отчете IPC21 за октябрь 2022 года была пропущена сумма выплаты заработной платы в размере 1 000 леев работнику и, как следствие, была уменьшена сумма социальных отчислений на 240 леев, страховых взносов ОМС на 90 леев и подоходного налога на 109,20 леев. В результате исправленный отчет IPC21 за октябрь 2022 года был представлен 9 января 2023 года, а соответствующие налоги и взносы были уплачены в тот же день. Пеня по отчислениям и взносам ОМС будет рассчитана за период с 26 ноября 2022 года по 9 января 2023 года (за 45 дней по 0,1% в день на суммы 240 леев и 90 леев), а пеня по подоходному налогу будет рассчитана за период с 26 ноября по 31 декабря 2022 года (за 36 дней с суммы 109,20 леев, по ставке 0,0301% в день), а за период с 1 января по 9 января 2023 года – с той же суммы 109,20 леев, согласно ставке 0,074% в день.

По заявлению (в том числе электронному), поданному НКО, в случае предъявления подтверждающих документов, органы налогового администрирования не будут начислять пеню при соблюдении условий, предусмотренных НК²⁵ (например, за перевод, с одного счета на другой, сумм, уплаченных в рамках одного бюджета, за перечисление сумм, уплаченных со счета одного бюджета на счет другого бюджета и т. д.).

Что такое налоговое нарушение и какие за него применяются санкции?

Налоговые нарушения квалифицируются следующим образом:

а) Незначительное налоговое нарушение – налоговое нарушение, при котором сумма налога, сбора, взносов ОМС и взносов обязательного государственного социального страхования, установленных в процентном выражении, составляет до 500 леев для граждан и до 5000 леев для юридических лиц, в том числе по каждому налоговому периоду в отдельности, в случае несоблюдения порядка декларирования или занижения налога, сбора и/или взносов ОМС и взносов обязательного государственного социального страхования, установленных в процентном выражении. За это нарушение применяется **предупреждение**.

²⁵ ст. 228 ч. (5) НК

b) Значительное налоговое нарушение – налоговое нарушение, не отнесенное к категории незначительных. За это нарушение налагается **штраф**.

Лицами, ответственными за налоговое нарушение, являются как НКО в качестве юридического лица, так и физические лица, занимающие руководящие должности.

Привлечение к ответственности за совершение налоговых нарушений не освобождает лицо, подвергнутое санкциям, от обязанности по уплате установленного законодательством налога или сбора и от увеличения платежа за просрочку (пени). Привлечение указанных налогоплательщиков к ответственности за налоговое нарушение не освобождает от предусмотренной законодательством административной, уголовной или иной ответственности при наличии соответствующих оснований. Если лицо совершило два и более налоговых нарушения, налоговая санкция применяется за каждое налоговое нарушение и за каждый налоговый период в отдельности.

С обзором всех видов налоговых нарушений и ответственности за них можно ознакомиться в главе 15 раздела V «Налоговое администрирование» НК, в Кодексе о правонарушениях, Законе № 845/1992 «О предпринимательстве и предприятиях»²⁶ и, в зависимости от обстоятельств, в Законе № 1466/1998 «О регулировании репатриации денежных средств, товаров и услуг, полученных в результате внешнеэкономических сделок»²⁷.

Краткое изложение налоговых нарушений, связанных с деятельностью НКО, основанное на документах, опубликованных на веб-сайте ГНС, представлено ниже:

Описание нарушения	Законодательная база	Описание нарушения	Законодательная база
Налоговый кодекс			
Воспрепятствование деятельности ГНС	ст. 253	Неиспользование контрольно-кассовых аппаратов	ст. 254
Непредставление сведений о местонахождении	ст. 255	Несоблюдение правил учета налогоплательщиков	ст. 256
Нарушение правил ведения бухгалтерского учета и учета в налоговых целях	ст. 257	Несоблюдение порядка составления и подачи налоговой отчетности и налоговой накладной	ст. 260

²⁶ https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=135032&lang=ro#

²⁷ https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=124960&lang=ro

Описание нарушения	Законодательная база	Описание нарушения	Законодательная база
Нарушение порядка представления налогоплательщиком документов по платежам и взимаемым налогам	ст. 260 ¹	Нарушение правил исчисления и уплаты налогов, сборов, взносов ОМС и взносов обязательного государственного социального страхования, установленных в процентном выражении	ст. 261
Кодекс о правонарушениях			
Незаконное осуществление предпринимательской деятельности	ст. 263	Нарушение законодательства и правил в области ОМС	ст. 266
Нарушение таможенных правил	ст. 287	Воспрепятствование деятельности в рамках последующего контроля	ст. 287 ¹
Нарушение правил осуществления наличных платежей	ст. 293	Нарушение правил использования контрольно-кассового оборудования	ст. 293 ¹
Нарушение правил организации и ведения бухгалтерского учета, составления и представления финансовых отчетов	ст. 295	Нарушение прав, интересов и обязанностей налогоплательщика или иного участника налоговых отношений	ст. 297
Нарушение налогоплательщиками порядка представления налоговой отчетности и уплаты обязательств, а также порядка предоставления информации о трудовых отношениях для установления социальных и медицинских прав			ст. 301 ¹
Закон о предпринимательстве и предприятиях			
Невыполнение обязанностей предприятия	ст. 7	Невыполнение обязанности по установке POS-терминалов	ст. 7 ¹
Нарушение осуществления предпринимательской деятельности	ст. 10		

Этика налогового контроля или каково правильное поведение во время налогового контроля?

Во время налогового контроля важно пользоваться правами и соблюдать обязанности как НКО, так и должностного лица ГНС. Эти права и обязанности исчерпывающе представлены в НК²⁸.

²⁸ ст. 8, 133–134, 153, 242 и 267 НК

ЗОЛОТОЕ ПРАВИЛО:

Если НКО не согласна с позицией налогового инспектора, аргументы должны быть представлены в приоритетном порядке до завершения контроля, то есть до составления акта налогового контроля. Таким образом, все аргументы или дополнительная информация должны быть приведены во время проведения контроля, и такой подход имеет два положительных эффекта:

- ✓ Если НКО права, то налоговый инспектор может составить правильное мнение о ситуации, которая происходит на самом деле;
- ✓ Если налоговый инспектор не согласен с дополнительными аргументами, он обязан сообщить НКО, почему ее доводы не принимаются или какие дополнительные сведения необходимо представить.

Иными словами, можно еще до составления акта проверить, были ли подходы НКО правильными или неправильными. Если они были неверны, этот факт должен быть принят к сведению НКО. А если они были правильными, но недостаточно аргументированными, будет возможность дополнительно их аргументировать, до завершения контроля или в процессе оспаривания акта.

Для конструктивного общения в ситуациях, когда у налогового инспектора есть другое мнение по какому-либо вопросу, рекомендуется проконсультироваться со специалистами в данной области. Эмоции, к сожалению, не могут быть приняты в качестве аргумента, но обращение к информации из статей в нормативных актах может изменить ситуацию в пользу НКО.

ПОСТ-КОНТРОЛЬНЫЙ ЭТАП

Какие действия можно предпринять, если НКО не согласна с решением, вынесенным по результатам налогового контроля?

Жалоба на решение ГНС или действие налогового служащего подается в головной офис ГНС (или по электронной почте на адрес mail@sfs.md с проставлением электронной подписи) и рассматривается уполномоченным управлением с принятием решения руководством ГНС, в соответствии с положениями Административного кодекса²⁹.

По жалобе на решение ГНС может быть вынесено одно из следующих решений:

- об отклонении жалобы и оставлении обжалованного решения в силе;
- о частичном удовлетворении жалобы и изменении обжалованного решения;
- об удовлетворении жалобы и отмене обжалованного решения;
- о приостановлении исполнения обжалованного решения и проведении повторной проверки.

При этом по жалобе на действие налогового служащего может быть вынесено решение об отклонении жалобы или о привлечении налогового служащего к ответственности, предусмотренной законодательством, с восстановлением ущемленных прав лица, обжаловавшего действия налогового служащего.

Жалоба рассматривается:

а) Советом по решению споров — в случае, когда подлежащее контролю лицо указывает в жалобе согласие на разглашение данных и обжалует административные акты, устанавливающие налоговые обязательства в сумме более 500 000 леев для юридических лиц и более 250 000 леев для физических лиц. Порядок рассмотрения жалобы в Совете по разрешению споров предусмотрен Приказом ГНС № 327 от 14 июня 2018 года «Об утверждении

²⁹ https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=132907&lang=ro

Положения о функционировании и организации Совета по решению споров в рамках Государственной налоговой службы»³⁰.

b) в установленном общем порядке, описанном выше.

Обжалование решения ГНС не приостанавливает исполнение обжалуемого решения, если законом не установлено иное.

30 <https://sfs.md/ro/document/ordin-sfs-nr327-din-14062018>



Вы можете поддержать
исследовательскую
и правозащитную
деятельность CRJM
онлайн-пожертвованием.

ЦЕНТР ЮРИДИЧЕСКИХ РЕСУРСОВ МОЛДОВЫ



Ул. А. Шусева 33,
MD-2001, Кишинев,
Республика Молдова



+373 22 84 36 01



+373 22 84 36 02



contact@crjm.org



www.crjm.org



[crjm.org](https://www.facebook.com/crjm.org)



[crjmolдова](https://twitter.com/crjmolдова)