

Данный файл представлен исключительно в ознакомительных целях.

Уважаемый читатель!

Если вы скопируете данный файл,

Вы должны незамедлительно удалить его сразу после ознакомления с содержанием.

Копируя и сохраняя его Вы принимаете на себя всю ответственность, согласно действующему международному законодательству .

Все авторские права на данный файл сохраняются за правообладателем.

Любое коммерческое и иное использование кроме предварительного ознакомления запрещено.

Публикация данного документа не преследует никакой коммерческой выгоды. Но такие документы способствуют быстрейшему профессиональному и духовному росту читателей и являются рекламой бумажных изданий таких документов.

КОРПОРАТИВНЫЙ  
ЮРИСТ

под ред. А.В. Косьянова



## Проверка компании:

милиционеры, налоговики,  
трудовая инспекция  
Тактика поведения

Камеральные и выездные налоговые проверки  
Критерии сбора доказательств на выездную проверку  
Контроль оборота легальной продукции  
Правильность применения ЕКСТ  
Проверка фирм-инкассаторов  
Реакция трудовой инспекции  
Санитарно-эпидемиологический надзор



# **ПРОВЕРКА КОМПАНИИ: МИЛИЦИОНЕРЫ, НАЛОГОВИКИ, ТРУДОВАЯ ИНСПЕКЦИЯ. ТАКТИКА ПОВЕДЕНИЯ**

**Под редакцией  
А.В. КАСЬЯНОВА**

## **Часть I. НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ ОРГАНИЗАЦИИ**

### **Глава 1. НАЛОГОВЫЕ ОРГАНЫ И НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ. КТО ЕСТЬ КТО**

#### **1.1. Функции контроля и проверки налоговых органов**

Общее положение налоговых органов в системе органов исполнительной власти России определено в главе 5 Налогового кодекса (далее - Налоговый кодекс РФ), там же приведены права и обязанности налоговых органов в сфере контроля соблюдения законодательства о налогах и сборах. Однако перечень функций, осуществляемых налоговыми органами, гораздо шире, что иногда приводит к неверному толкованию понятия налоговой проверки, причем как предпринимателями, так иногда и самими налоговыми органами. Приходят налоговые инспекторы на предприятие, предъявляют решение руководителя инспекции о проведении проверки, начинают ее, предприниматель смотрит в Налоговый кодекс и видит, что действия инспекторов не согласуются с процедурой, описанной в Кодексе. Так что же, налоговые органы нарушают закон? Необязательно, но попробуем разобраться.

Федеральная налоговая служба (ФНС РФ) является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, а также за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции и за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации в пределах компетенции налоговых органов.

Это определение дано в Положении о Федеральной налоговой службе, утвержденном Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. N 506. Но и оно, по сути, является кратким, поскольку в перечне полномочий, изложенном в том же Положении, содержится ряд функций, не указанных в определении. Нас интересуют в первую очередь те, которые предполагают в качестве мер контроля проведение проверок. Это контроль применения контрольно-кассовых машин и проведения лотерей.

Итак, какие проверки могут проводить налоговые органы? Собственно налоговые проверки, имеющие целью осуществление налогового контроля; проверки в рамках осуществления контроля производства и оборота этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции; проверки в рамках осуществления контроля применения контрольно-кассовых машин и проверки в рамках осуществления контроля проведения лотерей, а также проверки в рамках валютного регулирования и валютного контроля.

Как видно, перечень проверок, проводимых налоговыми инспекциями, довольно широк, при этом именно налоговыми названа только часть из них. Глава 14 Налогового кодекса РФ дает понятие налоговых проверок как форму проведения налогового контроля и описывает порядок их проведения. Статья 87 Налогового кодекса РФ предполагает только два вида налоговых проверок: выездные и камеральные. Соответственно, все остальные проверки не могут называться налоговыми, хотя и проводятся налоговыми органами. Основное отличие налоговых проверок от остальных - это то, что порядок их проведения прописан Налоговым кодексом (в достаточной ли мере или нет, разговор пойдет ниже), а проведение других проверок частично регламентируется общими правилами административного производства, установленными Кодексом РФ об административных правонарушениях и частично ведомственными нормативными актами.

На что это влияет? В первую очередь на периодичность проверок, если Налоговый кодекс ставит в этом вопросе некоторые рамки, то количество проверок ККТ и оборота алкогольной продукции зависит только от самих налоговых органов. Выездные налоговые проверки проводятся сравнительно редко и с соблюдением целого ряда формальностей, а вот ждать налогового инспектора с проверкой кассового аппарата или наличия на алкогольной продукции акцизных марок можно в любое время, если, конечно, эти объекты присутствуют в вашем бизнесе.

Законодатель, обеспокоенный обилием органов, контролирующих предпринимательскую деятельность, и количеством проводимых ими мероприятий, принял Федеральный закон от 8 августа 2001 г. N 134-ФЗ "О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей

при проведении государственного контроля (надзора)". Этот Закон призван хоть как-то ограничить бюрократическую вольницу, в нем прописаны порядок проведения мероприятий контроля и целый ряд ограничений для органов, их проводящих.

Определенную защиту правам предпринимателей дает Кодекс РФ об административных правонарушениях РФ, касается это в первую очередь привлечения к административной ответственности. Это и презумпция невиновности, и участие понятых при проведении проверок, и требования к документальному оформлению административных дел. Ввиду не очень высокого профессионального уровня многих сотрудников налоговых органов несоблюдение необходимых формальностей является одним из распространенных оснований для обжалования действий налоговиков. Однако Кодекс РФ об административных правонарушениях решает вопросы защиты предпринимателей при осуществлении контроля со стороны налоговых органов только отчасти, это скорее вспомогательный инструмент для пресечения самых грубых нарушений закона контролирующими органами.

В настоящей работе понятие "проверка" рассматривается в широком смысле и предметом рассмотрения являются не только собственно налоговые проверки, но и другие проверки, проводимые налоговыми органами в тех или иных случаях. Предприниматель должен быть готов к любому развитию событий, так как представители налоговых органов зачастую сами часто не понимают разницы между видами контроля и соответствующими этим видам проверками.

Так, например, начальником одного налогового органа при проведении совместного с органами внутренних дел мероприятия по пресечению незаконного оборота алкогольной продукции было вынесено решение о проведении налоговой проверки. Сама же проверка проводилась не по правилам, предусмотренным Налоговым кодексом, а так, как проводятся проверки в рамках контроля оборота алкогольной продукции. То есть фактически налоговые инспекторы, проводившие проверку, превысили свои полномочия, так как при вынесении решения о привлечении предпринимателя к ответственности ссылались на решение о проведении налоговой проверки. Это обстоятельство послужило одним из весомых аргументов при обжаловании решения налогового органа.

Если говорить о степени законности действий налоговых органов в целом, то, судя по отзывам из предпринимательской среды, положение здесь оставляет желать лучшего, если не сказать больше. Нарушение закона в некоторых вопросах возведено в ранг политики ФНС, так многие наверняка вздрогнут при упоминании возмещения НДС или применения налоговой ставки 0 процентов. Сотрудники налоговых органов и не пытаются скрывать в частных беседах, что решения налоговых органов об отказе в возмещении налогов при решении этих вопросов в подавляющем большинстве случаев основаны не на фактических обстоятельствах дела, а на установке, спущенной "сверху".

Это, впрочем, не мешает руководству страны заявлять с высоких трибун о желании стимулировать отечественное производство, экспорт, создать комфортные условия для малого бизнеса. Сделанные заявления сопровождаются регулярными реформами системы налоговых органов, достигающими почему-то прямо противоположного эффекта - укрепления бюрократии и усиления позиций крупного капитала.

Поэтому ждать от налоговых инспекторов безусловного соблюдения закона во всех их действиях при проведении проверок не приходится. Взаимоотношения предпринимателей и налоговых органов как представителей государственной власти представляют собой некое подобие перетягивания каната: сначала государство установило непомерные налоги, предприниматели научились эти налоги не платить. Налоговые органы при поддержке законодателей стали рушить хитрые схемы ухода от налогообложения, предприниматели стали учить законы и ловить налоговиков на их нарушении, налоговые органы стали искать в законе лазейки для себя... Конца этому противостоянию пока не видно, поэтому остается одно - твердо отстаивать свои права, опираясь на букву закона.

Основной функцией налоговых органов является осуществление налогового контроля. Налоговый кодекс прямо не дает этому понятию определения, но его можно вывести из определения, данного в статье 82 Налогового кодекса РФ.

Итак, налоговый контроль - это деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым кодексом.

Налоговый кодекс дает перечень форм налогового контроля: налоговые проверки, получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли). Налоговый кодекс предполагает также "другие формы, предусмотренные настоящим Кодексом", к ним относится такая форма налогового контроля, как организация налоговых постов. Все формы налогового контроля перечислены в Кодексе, ни налоговые органы, ни правительство не могут самостоятельно вводить в их число иные формы контроля (например, оперативно-розыскные мероприятия).

Вместе с тем формы, указанные в Кодексе, при их практической реализации очень часто смешиваются и пересекаются: в рамках налоговых проверок проводятся проверки данных учета и отчетности, в рамках выездных проверок проводятся получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, осмотр помещений и территорий. Поэтому фактически налоговый контроль сводится к проведению налоговых проверок и текущему контролю на налоговых постах, хотя случается и самостоятельное применение остальных форм налогового контроля.

Налоговый кодекс довольно-таки подробно описывает многие действия, проводимые в рамках осуществления налогового контроля, и это зачастую дает возможность отделить правомерные действия налоговых органов от самодетальности.

Простой пример: налоговый инспектор при проведении выездной проверки просит представить ему документы относительно какой-либо сделки, это требование правомерно, так как предусмотрено законом (ст. 93 Налогового кодекса РФ). Руководитель предприятия представляет сначала одну часть документов, потом еще, при этом поясняет, что архив документов велик и находится в нескольких местах, а так как большая часть документов составлялась его предшественником, то он может и не найти какой-то документ сразу, но найти его позднее. Документы представляются несколько раз, и в конце концов руководитель предприятия говорит: "Вроде бы все". Налоговый инспектор заявляет: "Напишите расписку или заявление, что по данной сделке документов на предприятии больше нет". Налоговый кодекс не предоставляет налоговому органу полномочий истребовать заявления у налогоплательщика (а именно такой документ ему требовался). При даче объяснений любой представитель организации вправе сообщать только ту информацию, которая ему известна (руководитель только предполагает, что он отдал все документы, но, возможно, он нашел их не все), поэтому требование налогового инспектора незаконно.

Таким образом, в том случае, если к вам поступил документ (пришли налоговые инспекторы и предъявили или по почте переслали) о проведении проверки или иного мероприятия налогового контроля, нужно открыть Налоговый кодекс, найти главу 14 и оценивать все дальнейшие действия налоговых органов с точки зрения соблюдения закона.

Налоговые проверки бывают двух основных типов: камеральные и выездные. Кроме того, может быть проведена повторная проверка. Повторная выездная налоговая проверка в порядке контроля за деятельностью налогового органа проводится вышестоящим налоговым органом на основании мотивированного постановления этого органа.

Повторные проверки проводятся в том же порядке, что и первоначальные, то есть как камеральные или выездные. При этом проверяющие не вправе выходить за пределы предыдущей проверки (как по проверенному периоду времени, так и по перечню налогов), за исключением тех случаев, когда налогоплательщиком представлена уточненная налоговая декларация, в которой указана сумма налога в размере, меньше заявленного.

Из Налогового кодекса исчезло понятие встречной налоговой проверки, но это не значит, что налоговый орган теперь не вправе истребовать документы у контрагентов налогоплательщика или у него самого. Напротив, в Кодексе появилась статья, посвященная истребованию документов не только в рамках выездной или камеральной проверки, но и вне их рамок (в случае возникновения необходимости получения информации относительно конкретной сделки). Таким образом, любой налоговый орган теперь фактически имеет право запросить необходимую ему информацию у любого налогоплательщика. Особенность данной проверки состоит в том, что налоговый орган, в случае если налогоплательщик не состоит на налоговом учете в этой инспекции, посылает требование налогоплательщику не напрямую, а направляет запрос в налоговый орган по месту учета лица, у которого необходимо истребовать указанные документы (информацию). В пятидневный срок налоговый орган, получивший поручение, направляет требование о предоставлении документов данному лицу. Оно должно исполнить (также в пятидневный срок) это поручение или же сообщить, что не располагает интересующими налоговики документами или информацией. Неисполнение требования налогового органа влечет за собой привлечение к налоговой ответственности в соответствии со статьей 129.1 Налогового кодекса РФ.

Чем чреваты налоговые проверки? По их итогам налоговый орган может принять решение о доначислении неуплаченных налогов и привлечении предприятия к налоговой ответственности. Очень часто такие решения становятся для предпринимателей неприятным сюрпризом: те думают, что добросовестно исполнили все свои обязанности по своевременной уплате налогов, но налоговики часто находят неуплату налогов там, где этого никто не ждет. Кроме того, как уже говорилось выше, налоговые органы очень часто по итогам проверок отказывают предпринимателям в зачете или возврате излишне уплаченных налогов. Основания для вынесения таких решений бывают самые разные: непредставление или недолжное оформление необходимых документов, иная, нежели сделанная предпринимателем, квалификация сделок, ошибки в ведении бухгалтерского учета и т.д.

Всегда ли эти решения законны? Как показывает судебная практика, далеко нет, решения налоговых органов очень часто отменяются судами, иногда (правда, крайне редко) вышестоящими налоговыми органами. Хотя следует признать, что часто и сами предприниматели, не имея никакого умысла не доплатить налог, допускают грубые ошибки при его исчислении. В любом случае, прежде чем согласиться с решением налогового органа, предприниматель должен как следует разобраться: а законно ли оно?

Как было сказано выше, обычно налоговый орган своим решением доначисляет неуплаченные налоги и пени, а также накладывает налоговые санкции - штрафы. До недавнего времени правила взыскания этих средств существенно отличались друг от друга. Неуплаченные налоги и пени взыскиваются в безакцептном (то есть не требующем согласия или одобрения налогоплательщика) порядке. После вынесения решения налоговый орган в десятидневный срок направляет налогоплательщику требование установленной формы об уплате налога. В требовании указывается на обязанность уплаты налога, причины и обстоятельства возникновения этой обязанности (решение налогового органа) и срок, в течение которого налог должен быть уплачен.

Как уже говорилось, требование об уплате налога является бесспорным, и даже обжалование решения налогового органа не дает права его не выполнять (за исключением применения обеспечительных мер в судебном порядке). Поэтому если предприниматель в указанный срок не перечислит необходимые денежные средства, то налоговый орган взыщет их принудительно, списав их с расчетного счета, направив в банк инкассовое поручение (ст. 46 Налогового кодекса РФ). А если там денежных средств не окажется или будет недостаточно, то обратит взыскание на имущество налогоплательщика, направив специальное решение руководителя налогового органа в службу судебных приставов-исполнителей. Последние будут действовать так же, как при получении исполнительного листа по решению суда: опишут и арестуют имущество, затем продадут в установленном порядке. В том случае, если в результате обжалования решение, на основании которого выставлялось требование об уплате налогов и пени, будет отменено, взысканные средства будут зачтены или возвращены с процентами в размере ставки рефинансирования.

До недавнего времени взыскание штрафов не являлось для налоговых органов таким простым делом (в процессуальном плане), как взыскание задолженности по налогам и сборам. Налоговые санкции взыскивались только в судебном порядке, а это предполагало доказывание налоговым органом в суде обстоятельств налогового правонарушения, наличие вины налогоплательщика, презумпцию невиновности последнего и т.д. Поэтому процент взыскания штрафов существенно отличался от процента взыскания налоговых недоимок - суды часто отказывали налоговым органам в привлечении налогоплательщиков к налоговой ответственности или существенно уменьшали размеры штрафов.

Налоговые органы вправе самостоятельно накладывать и взыскивать штрафы, размер которых не превышает для организаций 50000 рублей по каждому налогу за один налоговый период или по каждому иному нарушению налогового законодательства и 5000 рублей для индивидуальных предпринимателей, без обращения в суд. А согласно статье 46 Налогового кодекса РФ (п. 10), безакцептный порядок взыскания, предусмотренный для неуплаченных налогов и пеней, распространяется также и на штрафы.

Указанные изменения в налоговом законодательстве крайне неоднозначны по своей природе, поскольку, с одной стороны, они позволяют разгрузить и оптимизировать работу судебной системы путем частичного отказа от процедур и правил, при которых органы публичной власти должны реализовывать многие свои властные полномочия только через суд, а с другой стороны, они фактически отменяют презумпцию невиновности для налогоплательщиков. Дело в том, что десять лет назад Конституционный Суд однозначно высказался о неконституционности внесудебного взыскания налоговых санкций, приняв Постановление от 17 декабря 1996 г. N 20-П, в котором говорится следующее: "...Бесспорный порядок взыскания штрафов... в случае несогласия налогоплательщика с решением органа налоговой полиции является превышением конституционно допустимого (статья 55, часть 3; статья 57) ограничения права, закрепленного в статье 35 (часть 3) Конституции Российской Федерации, согласно которой никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда".

## 1.2. Права и обязанности проверяющих и проверяемых

Между тем Налоговый кодекс четко определяет права и обязанности налоговых органов и налогоплательщиков.

В соответствии со статьей 31 Налогового кодекса РФ налоговые органы вправе:

- требовать от налогоплательщика или налогового агента документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также пояснения и

документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов;

- проводить налоговые проверки;
- производить выемку документов при проведении налоговых проверок у налогоплательщика или налогового агента, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;
- вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах;
- приостанавливать операции по счетам налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в банках и налагать арест на имущество налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов;
- осматривать (обследовать) любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества. В этой связи особо подчеркнем, что порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке, согласно Налоговому кодексу РФ, должен быть утвержден Министерством финансов Российской Федерации и Министерством Российской Федерации по налогам и сборам, то есть применение в этих целях иных документов неправомерно;
- определять суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиками в бюджет (внебюджетные фонды), расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру (обследованию) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги;
- требовать от налогоплательщиков, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований;
- взыскивать недоимки по налогам и сборам, а также взыскивать пени;
- контролировать соответствие крупных расходов физических лиц их доходам;
- требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов и инкассовых поручений (распоряжений) налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сумм налогов и пени;
- привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;
- вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля;
- заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности;
- создавать налоговые посты;
- предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски:
- о взыскании налоговых санкций с лиц, допустивших нарушения законодательства о налогах и сборах;
- о признании недействительной государственной регистрации юридического лица или государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя;
- о ликвидации организации любой организационно-правовой формы по основаниям, установленным законодательством Российской Федерации;
- о досрочном расторжении договора о налоговом кредите и договора об инвестиционном налоговом кредите;
- о взыскании задолженности по налогам, сборам, соответствующим пеням и штрафам в бюджеты (внебюджетные фонды), числящейся более трех месяцев за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (товариществ, предприятий), когда на счета последних в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ

(предприятий), а также за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации основными (преобладающими, участвующими) обществами (товариществами, предприятиями), с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) основных (преобладающих, участвующих) обществ (товариществ, предприятий);

- в иных случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

Налоговые органы осуществляют также другие права, предусмотренные Налоговым кодексом РФ.

Налоговые органы обязаны (ст. 32 Налогового кодекса РФ):

- соблюдать законодательство о налогах и сборах;
- осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов;
- вести в установленном порядке учет налогоплательщиков;
- проводить разъяснительную работу по применению законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, бесплатно информировать налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, представлять формы установленной отчетности и разъяснять порядок их заполнения, давать разъяснения о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов;
- осуществлять возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов;
- соблюдать налоговую тайну;
- направлять налогоплательщику или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также налоговое уведомление и требование об уплате налога и сбора.

Налоговые органы несут также другие обязанности, предусмотренные Налоговым кодексом РФ и иными федеральными законами. При выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, чиновники обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в органы налоговой полиции для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

О правах налогоплательщиков сказано в статье 21 Налогового кодекса РФ. В частности, налогоплательщики имеют право:

- получать от налоговых органов по месту учета бесплатную информацию о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и об иных актах, содержащих нормы законодательства о налогах и сборах, а также о правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц;
- получать от налоговых органов и других уполномоченных государственных органов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах;
- использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;
- получать отсрочку, рассрочку, налоговый кредит или инвестиционный налоговый кредит;
- на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пеней, штрафов;
- представлять свои интересы в налоговых правоотношениях лично либо через своего представителя;
- представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок;
- присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;
- получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов;
- требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков;
- не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие Налоговому кодексу РФ или иным федеральным законам;
- обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц;
- требовать соблюдения налоговой тайны;
- требовать в установленном порядке возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц.

По общему правилу налогоплательщик может участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, через законного или уполномоченного представителя. Личное участие налогоплательщика в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и

сборах, не лишает его права иметь представителя, равно как участие представителя не лишает налогоплательщика права на личное участие в указанных правоотношениях. Полномочия представителя должны быть документально подтверждены. Указанные правила распространяются на плательщиков сборов и налоговых агентов.

Законными представителями налогоплательщика-организации признаются лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов. Законными представителями налогоплательщика - физического лица признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации. Действия (бездействие) законных представителей организации, совершенные в связи с участием этой организации в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, признаются действиями (бездействием) этой организации. Уполномоченным представителем налогоплательщика признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов), иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Не могут быть уполномоченными представителями налогоплательщика должностные лица налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, органов налоговой полиции, судьи, следователи и прокуроры. Уполномоченный представитель налогоплательщика-организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации. Уполномоченный представитель налогоплательщика - физического лица осуществляет свои полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

Налогоплательщик вправе в случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в двухнедельный срок со дня получения акта проверки представить в соответствующий налоговый орган письменное объяснение мотивов отказа подписать акт или возражения по акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменному объяснению (возражению) или в согласованный срок передать налоговому органу документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность возражений или мотивы неподписания акта проверки.

В рамках рассматриваемого круга вопросов отметим, что применительно к конкретным видам налогов налогоплательщики имеют также иные права, установленные Налоговым кодексом РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах (в части освобождения от уплаты налога, применения льгот и др.). Плательщики сборов имеют те же права, что и налогоплательщики.

Налогоплательщики обязаны (ст. 23 Налогового кодекса РФ):

- уплачивать законно установленные налоги;
- встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена Налоговым кодексом РФ;
- вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;
- представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах, а также бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете";
- представлять налоговым органам и их должностным лицам документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;
- выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;
- представлять налоговому органу необходимую информацию и документы;
- в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы (для организаций - также и произведенные расходы) и уплаченные (удержанные) налоги;
- нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Налогоплательщики-организации и индивидуальные предприниматели, помимо указанных выше обязанностей, обязаны письменно сообщать в налоговый орган по месту учета:

- об открытии или закрытии счетов - в десятидневный срок;
- обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях - в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;

- обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории Российской Федерации,
- в срок не позднее одного месяца со дня их создания, реорганизации или ликвидации;
- об объявлении несостоятельности (банкротстве), о ликвидации или реорганизации - в срок не позднее трех дней со дня принятия такого решения;
- об изменении своего места нахождения или места жительства - в срок не позднее десяти дней с момента такого изменения.

Плательщики сборов обязаны уплачивать законно установленные сборы, а также нести иные обязанности, установленные законодательством о налогах и сборах. Налогоплательщики (плательщики сборов), уплачивающие налоги и сборы в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, также несут обязанности, предусмотренные таможенным законодательством Российской Федерации.

### 1.3. Как подготовиться к визиту налоговых чиновников.

#### Тактика поведения

Разобравшись с функциями контроля, которые возложены на налоговиков, и изучив свои права, не лишним будет представить, что может ожидать организацию при личной встрече с чиновниками. Известная военная мудрость гласит: чтобы понять планы противника, нужно встать на его место. Поэтому лучший способ подготовиться к налоговой проверке - это устроить в своей организации ревизию, на некоторое время вообразив себя контролером. Метод, по существу, сам по себе простой, но помогает обнаружить самые неожиданные и даже нелепые ошибки.

Прежде всего повнимательней прислушайтесь к тому, о чем говорят работники бухгалтерии, - причем не только между собой, но и с работниками других подразделений фирмы. Кстати, именно анализ разговоров работников бухгалтерии с работниками других подразделений фирмы может обеспечить выявление ряда достаточно серьезных негативных обстоятельств, которые необходимо срочно устранить до прихода "гостей" из налогового органа. В этой связи не лишним будет напомнить, что традиционно во всех неприятностях, связанных с налогами, принято винить именно работников бухгалтерии. Поэтому работники других подразделений фирмы привычно "распускают язык", не отдавая себе отчета в том, что своими высказываниями они, по существу, нередко свидетельствуют против своего работодателя. Мало запретить работникам фирмы обсуждать проблемы фирмы в присутствии посторонних - тем более проверяющих. Необходимо вообще отучить их от привычки обсуждать эти проблемы вне связи с исполнением конкретного задания или текущей работы. Кстати, в разговоре с проверяющими вы сами и (или) ваши подчиненные, стремясь показать свою "грамотность", можете невольно подсказать им свои слабые места. Кстати, не только сотрудники следственных аппаратов практикуют специальные методы, как-то:

- беседа с целью получения предварительных данных и установления психологического контакта;
- постановка отдельных вопросов без официального оформления ответов.

Пролистайте первичные документы на предмет возможного обнаружения среди них вырезок из журналов и газет или судебных решений. Желая подстраховаться "сомнительные" расходы такими "подтверждениями", вы только сразу же привлечете к ним внимание контролеров. Лучше храните доказательства правильности неоднозначных операций в недоступном контролеру месте - он может и не заметить слабых мест в вашем учете, если вы не будете их так явно показывать. Журналы часто печатают мнения аудиторов и других экспертов, с которыми налоговые работники не согласны. Постановления арбитражных судов по аналогичным вашему случаю ситуациям тоже могут не спасти вас от придинок - судебное право в России не является прецедентным. Все свои "доказательства" показывайте проверяющему только после того, как он сделает вам замечание по поводу допущенных, по его мнению, ошибок и нарушений.

Сверьте данные деклараций с записями в Главной книге и не удивляйтесь, если данные в этих документах не совпадают. Возьмите себе за правило перед сдачей отчетов тщательно выверять все показатели и от правила этого никогда не отступайте. После того как декларации сданы, поставьте в бухгалтерской программе запрет на редактирование в "закрытом" периоде - многие ошибки возникают именно из-за того, что показатели корректируются задним числом. Организуйте учет основных и уточненных деклараций - это поможет вам не запутаться в них.

Проведите ревизию всех отчетов за последние три года. Самая распространенная причина штрафов и пеней - обычные технические ошибки. Очень часто они "вылезают" в уточненных декларациях. Поэтому уделите уточненным декларациям особое внимание. Представленные в налоговый орган дополнительные расчеты просуммируйте - проверьте арифметику. Проверьте, правильно ли указаны отчетные периоды. Старайтесь ежегодно проводить сверку данных с налоговым органом - так будет легче выявить не только свои, но и их ошибки.

Пересчитайте суммы пеней, уплаченных при подаче уточненных деклараций. Обнаружив ошибку в расчетах пеней, налоговики могут оштрафовать по статье 122 Налогового кодекса РФ (до

20 процентов от неуплаченной суммы), сославшись на пункт 4 статьи 81 Налогового кодекса РФ, согласно которому фирма должна заплатить не только налог, но и пени, и поэтому за их неуплату тоже положен штраф. Правда, такая позиция может быть оспорена в суде, и многим удалось выиграть спор у налоговиков, поскольку в статье 122 Налогового кодекса РФ речь идет только о неуплате налога, про пени там ничего не сказано (Постановление ФАС Московского округа от 2 декабря 2003 г. N КА-А40/9649-03). Однако доводить дело до судебных разбирательств не в ваших интересах. Лучше изначально считать пени правильно. Перед тем как приступить к расчетам, обязательно уточните, не изменилась ли ставка рефинансирования Банка России.

"Подозрительные" договоры необходимо тщательно изучить. В первую очередь это относится к маркетинговым, консультационным, информационным, курьерским, дизайнерским услугам, косметическому ремонту офиса, страховым услугам, услугам по разработке ноу-хау, транспортным услугам, субподрядным работам. Пристальное внимание налоговиков привлекают большие суммы, оплаченные по таким услугам в конце месяца или квартала. В отношении таких операций они проверят каждую мелочь: как стоит печать на документах, все ли реквизиты заполнены, достоверно ли контрольное число ИНН, соответствуют ли цены рыночным и др. Для подстраховки требуйте у своих партнеров копию свидетельства о государственной регистрации и копию свидетельства о постановке на налоговый учет. Если же документы на услуги или работы у вас откровенно "липовые", составляйте их с небольшими пометками. Так они будут выглядеть убедительнее.

Проинвентаризируйте расходы на предмет их экономической обоснованности и постарайтесь подойти к этому вопросу максимально беспристрастно. Ответьте себе честно: можете ли вы аргументированно доказать, что тот или иной расход отвечает всем требованиям статьи 252 Налогового кодекса РФ? Если да, то нет проблем. Однако чаще бывает наоборот.

Выясните: куда ушли списанные материалы? Больше всего нарушений в части списания материалов обнаруживается у строительных фирм и при осуществлении строительных и (или) ремонтных работ хозяйственным способом.

Проверьте правильность заполнения счетов-фактур. Найти ошибку, допущенную при оформлении счета-фактуры, - простейший повод для налоговиков наказать фирму. Если в счете-фактуре не хватает данных, просто допишите их ручкой - это разрешено. И имейте в виду, что лишние реквизиты ошибкой не считаются.

Посмотрите на деятельность фирмы как бы со стороны, причем в целом, не вдаваясь в детали. Опытные контролеры с этого, как правило, и начинают - анализируют деятельность фирмы в общем, и это помогает им выявить гораздо большие нарушения, чем простые придирки к заполнению счетов-фактур. Например, задайте себе такой вопрос: не осуществляла ли фирма непроизводительную деятельность? Если да, то проверьте возмещение НДС по основным средствам, поскольку по объектам, которые используются в такой деятельности, принимать НДС к вычету нельзя. При обнаружении таких обстоятельств необходимо срочно принять соответствующие меры. Однако слишком увлекаться камуфляжем тоже не следует - в каждом деле надо знать меру, хотя порой как раз ее-то и бывает трудней всего определить.

С точки зрения информационного права (Федеральный закон от 27 июля 2006 г. N 149-ФЗ "Об информации, информационных технологиях и о защите информации") любая фирма является собственником создаваемых ею информационных ресурсов, а налоговые чиновники являются всего лишь пользователями этих ресурсов. Согласно этому Закону, все предприниматели могут различными способами защищать принадлежащую им информацию. Владелец или руководитель любой фирмы имеет право установить, в каком порядке (не противоречащем Закону) проверяющий сможет получить информацию о деятельности этой фирмы.

Назначение ответственного работника - одно из важнейших решений руководителя в ситуации, если на фирму пожаловали налоговые чиновники. Дело в том, что на такого работника на все время проведения проверки возлагается особая функция - контроль над всеми деловыми бумагами фирмы. Как правило, эти обязанности директор передает бухгалтеру, юристу либо управляющему менеджеру.

При этом работник предупреждается о том, что любые документы выдаются (а объяснения даются) чиновникам только с ведома или в присутствии ответственного работника. Этот работник перед выдачей документов обязательно должен просматривать и проверять их на предмет наличия в них возможных ошибок. По закону на подготовку бумаг для налогового инспектора предоставляется пять дней.

Обычно чиновники получают необходимую им информацию о нарушениях из разговоров с работниками проверяемой фирмы, из ее деловой переписки с партнерами, контрагентами и служебных записей.

Поэтому руководителю фирмы необходимо предварительно проинструктировать персонал. Это значит проинструктировать работников о том, что, поскольку общение с проверяющими связано с выполнением трудовых обязанностей, пояснения необходимо давать только в рамках выполняемых функций и только о своем подразделении. Разговаривая с налоговыми чиновниками,

как, впрочем, и с милиционерами, работники должны сообщать только точно известные им факты, а не высказывать предположения, догадки или, что еще хуже, излагать сплетни.

Если требования проверяющих непонятны или вызывают подозрения, работник может, сославшись на необходимость что-то вспомнить и подготовиться, посоветоваться с назначенным ответственным лицом или руководителем (если есть такая возможность). В любом случае работники фирмы не обязаны писать объяснения немедленно - у них есть законное право "не свидетельствовать против себя" (ст. 51 Конституции РФ).

Продумать действия каждого работника фирмы необходимо еще до того, как на ее территории появились проверяющие из контролирующих органов (правоохранительных, налоговых). Любой работник (без исключения, то есть от руководителя организации и до охранника) должен знать, что ему делать и/или говорить в той или иной ситуации.

Первое, что должен сделать любой сотрудник, узнав о прибытии работников налоговой службы, как, впрочем, и любого иного контролирующего органа, как можно быстрее доложить об этом руководителю организации либо лицу, его замещающему. После этого все усилия работников организации, которые первыми вступили в контакт с прибывшими лицами, должны быть направлены на то, чтобы как можно дольше не пускать проверяющих к руководителю и/или к главному бухгалтеру с тем, чтобы они смогли подготовиться к встрече. В частности, сотрудники охраны должны как можно дольше и тщательнее проверять предписание (постановление) на проверку, удостоверения личности и выписывать из них фамилии и должности прибывших лиц. Кроме того, поскольку охрана вправе позвонить в ту организацию, от имени которой прибыли указанные лица, работник охраны (старший) непременно должен это сделать и убедиться в том, что эти лица на фирму пришли не по собственному желанию. В этих целях не стоит звонить по тем телефонам, которые укажут сами прибывшие. Если это инсценировка, то и телефоны они укажут соответственно легенде, поэтому лучше узнать номер телефона их руководства последовательно через справочные и дежурные службы, а затем через секретариат названной в предписании организации. Кстати, на это потребуется немало времени, и это очень неплохо в данном случае, поскольку может дать существенный выигрыш во времени, что для фирмы может оказаться очень выгодно.

Согласно статье 89 Налогового кодекса РФ, решение о проведении проверки должно быть подписано руководителем налогового органа, а в его отсутствие - его заместителем. Иные должностные лица не вправе принимать такие решения. То есть в законе речь идет исключительно о письменном документе. В решении должна содержаться подробная информация о предстоящей проверке, а именно:

- дата принятия такого документа;
- название организации, ее ИНН;
- уплата каких налогов и за какой период будет проверяться;
- фамилии и должности проверяющих.

Обратим внимание на одно существенное в данном случае обстоятельство - вносить какие-либо изменения в решение о проведении налоговой проверки налоговые чиновники не могут. Поэтому в решении, предъявленном руководителю проверяемой организации, не должно быть поправок или зачеркиваний.

Изменения можно вносить лишь в двух случаях: если требуется расширить состав проверяющих или заменить одного из них. Но и в этих случаях никаких исправлений в решение вносить нельзя. Изменение состава проверяющих оформляется отдельным документом, который подписывает руководитель налогового органа.

Налоговое законодательство предъявляет требования не только к форме решения о проведении проверки, но и к его содержанию. Получив решение о проведении проверки, следует не только посмотреть, есть ли на нем печать и подпись руководителя налогового органа, но и ознакомиться с содержанием этого документа. Важно выяснить, соблюдены ли установленные Налоговым кодексом РФ ограничения по проведению выездных проверок, предусмотренные статьей 87 Налогового кодекса РФ. Речь идет о двух запретах, касающихся:

- периода, который может быть охвачен проверкой;
- повторности проверки.

Если хотя бы одно из них не будет соблюдено налоговым органом, это даст вам возможность оспорить в дальнейшем итоги такой проверки.

После соблюдения необходимых формальностей секретарь фирмы может провести прибывших в отдельный кабинет и, предложив им кофе, чай и т.д., одновременно предложить немного подождать руководителя фирмы, который в известность уже поставлен и должен приехать с минуты на минуту.

Если прибывшие лица не хотят ждать или они сразу же оказались в помещении, в котором находятся другие работники фирмы, то никто из работников не должен давать посторонним лицам какие-либо документы или пояснения. Хорошо, если на дверях служебных помещений вообще не будет никаких табличек.

"Неучтенку" следует хранить в коробке, пакете или конверте с надписью "Личные деньги". Кстати, это должно быть подробно указано и в протоколе осмотра - причем сделать это можно собственноручно в качестве замечаний к протоколу, и только потом его подписывать.

Представляется целесообразным раздать работникам памятку примерно нижеследующего содержания:

1. Если чиновники прибыли для проведения проверки, незамедлительно сообщите об этом по телефону в свою администрацию.

2. Проверьте документы контролеров и по возможности снимите с них копии или перепишите оттуда данные (Ф.И.О. инспектора, его должность, подразделение и т.п.).

3. Попросите у контролера копию или экземпляр постановления о проверке.

4. Скажите проверяющему, что все пояснения и ответы на вопросы вы можете давать только с разрешения руководства.

5. Если проверяющие все-таки настаивают на пояснениях, то отказывайтесь, обосновывая это тем, что вы подписали должностную инструкцию и вас уволят, если вы ее нарушите. В крайнем случае отвечайте, что все происходит "в соответствии с действующим российским законодательством".

6. Не предъявляйте документы, которые не относятся к предмету проверки.

7. Если проверяющий составит протокол о правонарушении, не отказывайтесь ставить свою подпись. Рядом с подписью напишите фразу: "С возражениями". Если проверяющий спросит, когда вы представите возражения, отвечайте, что уполномоченный представитель фирмы с ним свяжется и обговорит этот вопрос.

8. Всегда держите памятку при себе. Не давайте ее в руки проверяющему.

Чиновнику на проверке нельзя:

1) требовать от персонала нарушать его должностные обязанности;

2) осуществлять контрольные мероприятия в отсутствие руководителя или полномочного представителя компании;

3) требовать предъявить или изымать документы (товары, материалы, образцы и т.п.), если они не являются предметом проверки;

4) досматривать без добровольного согласия личные вещи и проводить личный обыск работника. Процедура досмотра личных вещей и обыск без согласия работника требуют специальной санкции.

#### 1.4. Немного о коммерческой тайне

С помощью коммерческой тайны можно в определенной мере защититься не только от конкурентов, но и от разного рода чиновных "проверяльщиков". Причем использовать коммерческую тайну в этих целях можно несколькими способами. Один из таких способов заключается во введении на фирме режима коммерческой тайны. При этом следует руководствоваться нормами Федерального закона от 29 июля 2004 г. N 98-ФЗ "О коммерческой тайне".

Первоначально необходимо определить ту информацию, которая будет составлять коммерческую тайну. Этот перечень руководитель утверждает своим распоряжением. А главный бухгалтер или кадровик должен ознакомить всех работников с этим списком под роспись.

Чтобы ограничить доступ к секретным сведениям, руководитель фирмы должен утвердить порядок обращения и использования коммерческой тайны. Рекомендуется добавить в устав организации пункт: "Организация имеет право определять состав, объем и порядок защиты сведений, составляющих коммерческую тайну, требовать от сотрудников ее сохранять".

Должен быть составлен и утвержден распоряжением руководителя фирмы список работников, которые допущены к такой информации.

В трудовые договоры со всеми работниками администрации следует добавить запись о неразглашении коммерческой тайны в течение всей работы в организации, а также после увольнения (обычно в течение трех лет).

К тому же бухгалтер, ответственный за сохранение тайны, должен сделать надпись на всех документах, содержащих секретные сведения: "Коммерческая тайна". Помимо этого необходимо указать владельца информации. Если это организация, то рядом следует написать полное наименование и место нахождения фирмы. Если владелец - индивидуальный предприниматель, то рядом с грифом "Коммерческая тайна" нужно написать фамилию, имя, отчество, а также его место жительства.

В режиме секретности, кроме внутренних бумаг, не стоит забывать и о внешних. В каждом договоре целесообразно указывать, что его предмет и условия составляют коммерческую тайну. Следует также записать, что стороны договора должны принимать "все необходимые меры для предотвращения разглашения коммерческой тайны". Сюда можно отнести запрет передавать без предварительного согласия контрагента оригиналы (копии) документов и изделий третьим

сторонам. Кроме того, в договорах следует предусмотреть ответственность за разглашение сведений в виде компенсации убытков.

Фирма не обязана давать засекреченные сведения всем желающим по первому требованию. Безусловно, некоторые контролеры имеют право ознакомиться с любой информацией, в том числе и с коммерческой тайной, например прокуратура, налоговые органы, правоохранительные органы (милиция, ФСБ, ФСО и др.). Однако в любом случае бухгалтер не обязан сразу выложить на стол перед контролерами документы с грифом "Коммерческая тайна" - представить их он вправе только с разрешения руководителя. А при отказе руководителя проверяющий сможет получить доступ к засекреченным документам только на основании судебного решения, которое судьи дают далеко не всегда.

Существует несколько методов определения состава предмета коммерческой тайны. Одним из таких методов является тотальный - организация делает коммерческой тайной абсолютно все, кроме, разумеется, сведений, которые не могут быть закрыты. По мнению специалистов, этот метод наименее эффективен, поскольку ни одна фирма не сможет защитить информацию полностью, а само применение режима тотальной секретности затруднит работу фирмы.

Другой метод - аналитический. В этом случае руководство фирмы как бы ставит себя на место лиц, заинтересованных в получении информации о деятельности фирмы, и анализирует, какая именно информация могла бы их заинтересовать.

Существует также экспертный метод. В этом случае фирма приглашает независимых специалистов для оценки информации. Естественно, это наиболее эффективный, но в то же время и дорогой способ. Эксперты обычно советуют фирме назвать секретной информацией сведения о производстве и технологиях:

- информацию о структуре кадров, характере и условиях производства, организации труда, о производственных возможностях компании, данных и типе размещения оборудования, технологические достижения;

- информацию управленческого характера, то есть о методах управления;

- плановые документы (планы развития и инвестиций, запасов, готовой продукции, закупок, продаж и тому подобные);

- финансы, хотя не все данные можно делать конфиденциальными;

- информацию о ценообразовании, предполагаемых скидках, акциях, расчетах цен;

- информацию о партнерах и клиентах (покупателях, поставщиках, посредниках, контрагентах и других) также следует сделать секретной. Не следует открывать и сведения о переговорах, которые ведет или будет вести руководство;

- информацию личного характера - все сведения об источниках доходов, личной жизни руководителя, главного бухгалтера, членов их семей, расписание и адреса как деловых, так и личных встреч, данные о друзьях, подругах, пагубных привычках, маршрутах передвижения, информацию о местах хранения ценностей, расположения недвижимости, места жительства и так далее.

Можно, конечно, и другую информацию сделать конфиденциальной, но далеко не все сведения можно сделать коммерческой тайной. Например, нельзя скрывать данные, которые записаны в уставе организации, о составе и численности работников, системе оплаты труда.

Кстати, содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности должно быть отнесено к коммерческой тайне обязательно (п. 4 ст. 10 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете").

Виновный в разглашении коммерческой тайны может быть привлечен к гражданской, административной или уголовной ответственности. Если работник открыл коммерческую или служебную тайну, нарушив условия трудового договора, то он обязан возместить все убытки, причем не только те, что вызвали реальный ущерб, но и упущенную выгоду (ст. 15 Гражданского кодекса РФ). Это же относится и к гражданам, и к предприятиям, которые узнали информацию незаконно (п. 2 ст. 139 Гражданского кодекса РФ).

Если работник будет незаконно собирать засекреченные сведения, то ему грозит штраф или два года лишения свободы. Причем здесь достаточно уже того, что он просто собирает эту информацию, и неважно, разгласил он ее или нет. Если же он раскрыл и использовал эти сведения без согласия владельца из корысти или личной заинтересованности, а это причинило крупный ущерб компании, то работника могут осудить к лишению свободы сроком на три года.

Работника организации к уголовной ответственности можно привлечь только при соблюдении трех условий:

- если в трудовом договоре администрация четко указала обязанность работника хранить коммерческую тайну;

- если руководитель составил и утвердил перечень сведений, которые составляют коммерческую тайну;

- этот перечень руководством был доведен до сведения работников под роспись.

Руководство может привлечь работника и к дисциплинарной ответственности. Согласно статье 243 Трудового кодекса РФ, если работник разгласит засекреченные сведения, то понесет материальную ответственность в полном размере причиненного ущерба. Более того, руководство имеет право такого сотрудника уволить (ст. 81 Трудового кодекса РФ).

Что касается чиновников-контролеров - налоговых чиновников, милиционеров и др., то они также несут гражданскую и уголовную ответственность. Их можно привлечь еще и к административной ответственности. В соответствии со статьей 13.14 Кодекса РФ об административных правонарушениях должностное лицо за разглашение информации, которая стала известна в связи с его работой, может быть оштрафовано на 5000 рублей.

## **Глава 2. КАМЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ**

### **2.1. Порядок проведения камеральных проверок**

Итак, налоговики могут проверять организацию двумя способами: у себя в инспекции или непосредственно в офисе организации. Первый способ называется камеральной проверкой, а второй - выездной проверкой.

Камеральным налоговым проверкам в Налоговом кодексе посвящена всего одна статья - 88-я, однако не следует недооценивать значимость камеральных проверок. Количество их ограничено только сроком, прошедшим с момента предоставления налоговой декларации, порядок их проведения в законе прописан весьма скупо. Поэтому при желании налоговый орган может проводить камеральные проверки в отношении одного и того же налогоплательщика хоть каждый день и выносить по ним решения.

Камеральная налоговая проверка - это проверка, проводимая по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Для проведения камеральной проверки налоговому инспектору не требуется какого-либо специального решения руководителя по этому вопросу, важно только, чтобы данный инспектор имел полномочия на осуществление налогового контроля в отношении проверяемого налогоплательщика. Поэтому если вы узнали о проведении в отношении вас камеральной проверки, то не имеет смысла интересоваться у налогового инспектора, на основании какого решения (как, например, при проведении выездной) она проводится.

Что проверяет инспектор в ходе такой проверки? По идее камеральная проверка состоит в выявлении ошибок, допущенных при заполнении налоговых деклараций, противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, а потому эта проверка является счетной проверкой представленных документов. Если проверкой выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок. На суммы доплат по налогам, выявленные по результатам камеральной проверки, налоговый орган направляет требование об уплате соответствующей суммы налога и пени.

Бывают ли в этих случаях нарушения закона? Да, и очень часто, но не всегда. Лаконизм законодателя при формулировании принципов проведения камеральных проверок позволяет налоговым органам "втискивать" в их рамки самые разные свои действия. Грань, отделяющая законные действия от незаконных, здесь очень тонка, и определить ее поможет судебная практика.

Так каких же "сюрпризов" можно ожидать от камеральной проверки?

Во-первых, налоговые органы часто нарушают сроки проведения камеральных проверок. Камеральная проверка проводится в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога. На деле мы сплошь и рядом видим нарушение этих сроков, однако не всегда эти нарушения влекут за собой недействительность решений, принятых по итогам проверок.

Политику, проводимую в последние годы как налоговыми, так, к сожалению, и судебными органами в отношении взыскания налогов и сборов, можно охарактеризовать так: если налог не уплачен, то он должен быть взыскан, причем как была обнаружена недоимка, принципиального значения не имеет. Проще говоря: цель оправдывает средства. Это означает, что часть нарушений процедуры проведения налоговых проверок суды могут признать несущественными, то есть не влияющими на обязанность налогоплательщика уплатить налоги и пени.

Отсюда происходит первый "сюрприз", которого можно ожидать от камеральной проверки. Например, сдали вы декларацию в налоговую инспекцию, а где-нибудь месяца через четыре получаете решение ее руководителя по итогам проведенной "камералки" о доначислении налогов

и пеней. Первая мысль: срок проведения проверки нарушен, решение незаконно. Однако не все так просто. 17 марта 2003 г. Президиум Высшего Арбитражного Суда (ВАС) издал информационное письмо N 71, в котором разъяснил, что "пропуск налоговым органом срока проведения камеральной проверки не влечет изменения порядка исчисления срока на принудительное взыскание налога и пеней". Далее в письме изложен довольно-таки хитрый расчет срока, в течение которого налоговая инспекция может обратиться в суд с заявлением о взыскании недоимки с налогоплательщика по итогам камеральной проверки. Приведем его, немного упростив стиль изложения.

В соответствии с пунктом 2 статьи 48 Налогового кодекса РФ шестимесячный срок на обращение налогового органа в суд с заявлением о взыскании недоимки начинается течь с момента истечения срока исполнения требования об уплате налога. В силу статьи 70 Налогового кодекса РФ требование об уплате налога и соответствующих пеней, выставляемое налогоплательщику в соответствии с решением налогового органа по результатам налоговой проверки, должно быть направлено ему в десятидневный срок с даты вступления в силу соответствующего решения. Поскольку статьей 88 Налогового кодекса РФ не предусматривается специального срока для вынесения решения по результатам камеральной налоговой проверки, такое решение должно быть принято в пределах срока самой проверки, то есть в течение трех месяцев со дня представления налоговой декларации. В соответствии с пунктом 5 статьи 88 Налогового кодекса РФ и пунктом 1 статьи 100 Налогового кодекса РФ в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе проведения камеральной налоговой проверки должностными лицами налогового органа, проводящими указанную проверку, должен быть составлен акт налоговой проверки по установленной форме в течение 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки. Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в течение 15 дней со дня получения акта налоговой проверки вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. Таким образом, решение налогового органа вступает в силу не позднее 25 дней с момента окончания проверки и срока, необходимого для получения акта налоговой проверки (обычно доставляется по почте). Следовательно, требование об уплате налога надлежало направить в течение трех месяцев, десяти дней со дня подачи декларации, а также срока, необходимого для вступления в силу решения налогового органа. Требование об уплате налога должно быть исполнено в течение 10 календарных дней с даты получения указанного требования, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом требовании (ст. 69 Налогового кодекса РФ). Таким образом, срок на обращение в суд составляет три месяца, десять дней, а также включает в себя срок, необходимый для вступления в силу решения налогового органа и для получения требования налогоплательщиком.

Во-вторых, нужно быть готовым к тому, что налоговый орган в дополнение к налоговой декларации истребует у вас дополнительные документы. Иногда это требование законно, так как статья 88 Налогового кодекса РФ устанавливает, что при проведении камеральных налоговых проверок налоговые органы вправе также истребовать в установленном порядке у налогоплательщиков, использующих налоговые льготы, документы, подтверждающие право этих налогоплательщиков на эти налоговые льготы. Кроме того, при подаче налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога, камеральная налоговая проверка проводится с некоторыми особенностями. Так, налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие в соответствии со статьей 172 Налогового кодекса РФ правомерность применения налоговых вычетов.

У налоговых органов есть право требовать от налогоплательщиков предоставления документов вне зависимости от того, проводится ли налоговая проверка или нет, истребовать у налогоплательщиков документы относительно конкретных сделок (п. 2 ст. 93.1 Налогового кодекса РФ).

Но не всегда требования налоговых органов выполнимы.

Налоговые органы в этом вопросе, как и во многих других, склонны применять расширительное толкование положения о запросе дополнительных документов. Налоговики считают, что они вправе запрашивать любые документы, в любых количествах, при этом они зачастую не утруждают себя подробным перечислением этих документов. Нередко в запросе говорится просто: "Предоставить все первичные документы по представленной декларации".

Непредставление документов в указанный в требовании срок наказывается штрафом в размере 50 рублей за каждый документ (п. 1 ст. 126 Налогового кодекса РФ), отказ в предоставлении документов наказывается штрафом в размере 5000 рублей (п. 2 ст. 126 Налогового кодекса РФ), несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений влечет взыскание штрафа в размере 1000 рублей (ст. 129.1 Налогового кодекса РФ). При этом конкретного перечня документов, которые могут запрашивать налоговые органы, не существует.

Некоторая определенность имеется в отношении проверок налога на прибыль, так как в отношении этого налога Налоговый кодекс РФ вводит понятие налогового учета, расшифровывает его и дает перечень документов, относящихся к этому учету. В соответствии со статьей 313 Налогового кодекса РФ налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом. Подтверждением данных налогового учета являются:

- 1) первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);
- 2) аналитические регистры налогового учета;
- 3) расчет налоговой базы.

Формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы, являющиеся документами для налогового учета, в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты:

- наименование регистра;
- период (дату) составления;
- измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении;
- наименование хозяйственных операций;
- подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров.

Общие требования к оформлению документов установлены Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. N 34н.

Согласно этим нормативным актам, первичные учетные документы должны быть составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Такие альбомы разрабатывает Госкомстат России.

Наиболее часто запрашиваемой налоговыми органами является первичная документация по учету торговых операций, форма этих документов определена Постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. N 132 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций".

Кроме того, к документам налогового учета относятся: счет-фактура (п. 1 ст. 169 Налогового кодекса РФ), журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур, книга покупок и книга продаж (п. 3 ст. 169 Налогового кодекса РФ), индивидуальная карточка для учета сумм начисленных выплат, начисленного ЕСН и налоговых вычетов, налоговая карточка по учету доходов и налога на доходы физических лиц, справка о доходах физического лица (ст. 230 Налогового кодекса РФ).

О том, какие из вышеперечисленных документов в соответствии со статьей 88 Налогового кодекса РФ являются подтверждающими правильность исчисления и своевременность уплаты налогов, Налоговый кодекс не уточняет.

Поэтому просто не представлять имеющиеся у вас документы чревато тем, что налоговый орган взыщет с вашего предприятия штраф за каждый непредставленный документ. Правда, в том случае, если решение о привлечении к ответственности будет обжаловано в суд, налоговикам надо будет доказать, что требуемые документы у вас были и вы могли их представить в том объеме, который указан в требовании, а сделать это налоговым органам не всегда удается по причине расплывчатости списка запрашиваемых документов, а иногда и по причине необоснованности самого требования.

Итак, требование о предоставлении документов должно быть конкретным. В нем должны быть указаны реквизиты всех запрашиваемых документов так, чтобы эти документы можно было четко идентифицировать. Обычно это тип (наименование) документа, его номер и дата его составления. Перечисление в требовании групп документов, объединенных родовыми признаками, является неправильным. Более того, если в требовании налоговики не указали количество нужных им бумаг, то рассчитать штраф за непредставление документов они не смогут. Запрос типа "документы по такой-то сделке (сделкам)" или "за такой-то период" не может считаться конкретным.

В этих случаях надо писать письменный ответ с вежливой просьбой расшифровать требования и указать конкретный перечень необходимых документов. Ответ нужно либо самостоятельно сдать в налоговый орган, получив его копию с отметкой принявшего лица, либо отправить по почте ценным письмом с описью вложения. Часто случается так, что проверяющий инспектор, получив такой ответ, теряет интерес к запрошенным документам (попросту говоря, возиться неохота) либо истекает срок проведения проверки. Если же налоговый орган все же попытается привлечь вас к налоговой ответственности за непредоставление документов, то суд скорее всего откажет ему в этом из-за отсутствия вашей вины в совершении правонарушения.

Согласно пункту 7 статьи 88 Налогового кодекса РФ, при проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения

и документы, если иное не предусмотрено статьей 88 Налогового кодекса РФ или если представление таких документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) не предусмотрено Налоговым кодексом. Налоговый кодекс предусматривает истребование дополнительных документов для применения налоговых льгот и вычетов, а также в случае уточнения налоговой декларации.

Третий "сюрприз", преподносимый налоговыми органами при проведении камеральных проверок, - это внезапность для налогоплательщика принятия решения по итогам проверки, а зачастую и его исполнение. В соответствии с пунктом 3 статьи 88 Налогового кодекса РФ если проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок. Налоговые органы такое сообщение часто направляют в виде решения руководителя налогового органа или его заместителя о доначислении налогов и пеней. Если учесть то, что о начале проведения камеральной проверки налоговый орган вообще не обязан ставить проверяемое предприятие в известность, то принятое решение о доначислении налогов и пеней часто сваливается предпринимателю как снег на голову. Но иногда ситуации с подобными решениями приобретают совсем неожиданный оборот. Не для кого не секрет, что реальное местонахождение многих предприятий отличается от тех, которые они указали при регистрации в Едином государственном реестре юридических лиц (ЕГРЮЛ). Причины тому бывают разные, но в итоге по адресу, значащемуся в ЕГРЮЛ как местонахождение того или иного предприятия (многие по старинке называют его юридическим), никто об этом предприятии ничего не знает. В соответствии со статьей 25 Федерального закона от 8 августа 2001 г. N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" налоговый орган, выявив такой факт, может обратиться в суд с требованием о ликвидации такого юридического лица. Но налоговые органы поступают так не всегда, даже если знают об истинном положении вещей.

В случае привлечения налогоплательщиков к налоговой ответственности чиновники обязаны также составлять акты налоговых проверок в том же порядке, который предусмотрен для выездных проверок. Это означает, что у налогоплательщика есть право представить в налоговый орган объяснения и возражения на акт налоговой проверки, а также поучаствовать в рассмотрении материалов проверки. Но в том случае, если налогоплательщик не находится по адресу, указанному в Едином государственном реестре, то он не получит отправленных по почте акта налоговой проверки и уведомления о времени и месте рассмотрения материалов проверки. В результате случается так, что налоговики посылают акт налоговой проверки, уведомление о месте и времени рассмотрения материалов проверки, решение, принятое по итогам камеральной проверки, и требование об уплате налога и пени или налоговой санкции не на фактический, а на юридический адрес, откуда они спустя некоторое время возвращаются, не будучи доставленными вследствие отсутствия адресата. После этого налоговый орган вправе послать указанные документы заказным письмом, и независимо от того, получит ли предприятие их или нет, в соответствии с пунктом 6 статьи 69 Налогового кодекса РФ требование об уплате налога считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма. Не всегда налоговики, направляя документы на юридический адрес, а не на фактический, действуют без умысла. Бывает так, что они таким образом пытаются помешать налогоплательщику обжаловать решение, принятое по итогам налоговой проверки.

Чем опасна такая ситуация? Налогоплательщик не знает, что у него возникла обязанность по уплате налога или штрафа, и соответственно не выполняет требование. В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок на основании статей 45 - 48 Налогового кодекса РФ производится взыскание налога за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке, а также путем взыскания налога за счет иного имущества налогоплательщика. Взыскание налога с организаций производится в бесспорном порядке. Из этого правила есть исключения, но об этом немного позже.

## 2.2. Взыскание денежных средств со счетов организации и арест имущества

В случае неуплаты или неполной уплаты налога или штрафа в установленный срок обязанность по уплате налога или штрафа исполняется принудительно путем обращения взыскания на денежные средства налогоплательщика или налогового агента на счетах в банках. Взыскание налога или штрафа производится по решению налогового органа путем направления в банк, в котором открыты счета налогоплательщика или налогового агента, инкассового поручения на списание и перечисление в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика или налогового агента (п. 1 ст. 46 Налогового

кодекса РФ). Решение о взыскании доводится до сведения налогоплательщика (налогового агента) в срок не позднее шести дней после вынесения решения о взыскании необходимых денежных средств (п. 3 ст. 46 Налогового кодекса РФ). Однако копия решения о взыскании, так же как и требование, обычно высылаются на юридический адрес налогоплательщика, то есть последний опять не получает информации о том, что должен что-то уплатить в бюджет. Далее инкассовое поручение налогового органа на перечисление налога или штрафа исполняется банком не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения им поручения, если взыскание налога производится с рублевых счетов, и не позднее двух операционных дней, если взыскание налога производится с валютных счетов.

На деле происходит так: в один прекрасный день налогоплательщик от обслуживающего его банка узнает о том, что с его счета списана определенная сумма, основание - инкассовое поручение, выставленное налоговой инспекцией. При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика в день получения банком поручения налогового органа на перечисление налога поручение исполняется по мере поступления денежных средств на эти счета не позднее одного операционного дня со дня, следующего за днем каждого такого поступления на рублевые счета, и не позднее двух операционных дней со дня, следующего за днем каждого такого поступления на валютные счета (п. 6 ст. 46 Налогового кодекса РФ). То есть до тех пор, пока вся сумма доначисленного налога не будет снята со счета, все поступающие на счет средства будут автоматически списываться в счет погашения налоговой недоимки или штрафной санкции. Кроме того, налоговый орган в качестве обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов может применить в порядке и на условиях, которые установлены статьей 76 Налогового кодекса РФ, приостановление операций по счетам налогоплательщика или налогового агента в банках, а также такую серьезную меру, как арест имущества.

Правила и порядок наложения ареста на имущество налогоплательщика определены статьей 77 Налогового кодекса РФ и Методическими рекомендациями по порядку наложения ареста на имущество налогоплательщика в обеспечение обязанности по уплате налога, утвержденными Приказом МНС РФ от 31 июля 2002 г. N БГ-3-29/404.

Арест имущества производится в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога и при наличии у налоговых или таможенных органов достаточных оснований полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество.

Арестовать имущество налоговики могут только у той фирмы, которая вовремя не заплатит налог. При этом должны быть выполнены такие условия:

- налогоплательщику направлено требование об уплате недоимки по налогам, но она не рассчиталась с бюджетом в установленный срок;
- денег на счете налогоплательщика в банке недостаточно, чтобы заплатить долг по налогам;
- у налоговиков есть "достаточные основания" полагать, что налогоплательщик может скрыться, не погасив долг.

Порядок направления требования об уплате налога и списания со счета предприятия денежных средств прописан в Налоговом кодексе. А вот понятие "достаточные основания" для ареста имущества там не раскрыто, поэтому налоговики трактуют его по-своему в указанных выше Методических рекомендациях.

Основания для ареста имущества предприятия перечислены в пункте 3 Методических рекомендаций:

- стоимость движимого имущества предприятия (оборудование, сырье, продукция и т.д.) больше 25 процентов от суммы неуплаченного налога;
- у налогоплательщика есть должники, с которых он мог бы взыскать деньги, но не делает этого больше одного квартала;
- налогоплательщик должен бюджету больше, чем стоит половина его имущества;
- налоговая инспекция получила из прокуратуры, органов внутренних дел и других ведомств сведения о том, что имущество фирмы распродается, руководители хотят скрыться и т.д.;
- руководитель и главный бухгалтер систематически не приходят в налоговый орган по направленному им вызову;
- предприятие перечисляет деньги через посредников или его средства находятся на счетах других фирм;
- предприятие вовремя не погасило долги перед бюджетом, которые возникли после его проверки налоговым органом;
- имущество предприятия (здания, сооружения, автотранспорт и т.д.) находится не там, где оно зарегистрировано;
- предприятие не сдает отчетность в течение двух месяцев (кварталов), если при этом нельзя найти его руководителей по адресам из учредительных документов и т.д.

Фактически налоговый орган может арестовать имущество практически любого предприятия, которое вовремя не платит налоги, так как под тот или иной пункт Методических рекомендаций подпадает практически каждая организация.

Если налоговики пришли к вам арестовывать имущество, попросите их предъявить постановление. Оно должно быть подписано руководителем налоговой инспекции или его заместителем.

Также проверьте, указаны ли в постановлении:

- название и адрес вашего предприятия;
- сумма долга по налогам и причины его возникновения;
- перечень имущества, которое должно быть арестовано;
- основания, по которым инспекция сделала вывод, что вы собираетесь скрыть свое имущество;
- вид ареста (полный или частичный).

Арест имущества бывает полным или частичным. В первом случае фирма может пользоваться арестованным имуществом, если это разрешит налоговая инспекция. Но она не может его продавать, передавать в аренду и т.д. При частичном аресте по разрешению налогового органа можно не только использовать имущество, но и продать его другим фирмам.

Если на имущество наложен частичный арест, то к постановлению есть дополнительное требование. В нем должно быть указано, как фирма может получить разрешение на распоряжение имуществом (продажу, передачу в аренду или залог и т.д.).

Обратите внимание: решения начальника налоговой инспекции для ареста имущества недостаточно. На это нужна санкция прокурора. Налоговики должны получить ее до того, как придут в фирму.

При аресте имущества должны присутствовать понятые. Помните, что поиск понятых - это обязанность налоговиков. Если инспекторы требуют, чтобы вы сами сделали это, откажитесь.

Налоговики могут "назначить" понятыми сотрудников вашего предприятия. Расскажите сотрудникам, что соглашаться на это они не обязаны.

При аресте имущества инспекторы должны составить протокол. Проследите, чтобы в нем были указаны название имущества, которое арестовывают, его количество, характерные признаки и стоимость. Такая опись может включаться в протокол или быть отдельным приложением к нему. В последнем случае ее должны подписать все заинтересованные лица (налоговые инспекторы, сотрудники фирмы, понятые). Проследите также, чтобы все поля протокола были заполнены, на свободных полях должны стоять прочерки. Это необходимо, чтобы исключить возможность дописать что-либо в протокол впоследствии без вашего участия.

Согласно пункту 11 Методических рекомендаций, налоговый орган не позднее дня, следующего за днем составления протокола, вручает его налогоплательщику под роспись либо направляет его по почте заказным письмом. Здесь в рекомендациях, по всей видимости, допущена неточность: скорее всего, должна быть вручена копия протокола, а не оригинал. Но в принципе можно потребовать и оригинал, сославшись на указанную норму.

Арест имущества должен производиться по следующим правилам:

- стоимость арестованного имущества не может быть больше долга по налогам;
- имущество можно арестовывать в определенном порядке: вначале непроектные активы, затем готовую продукцию и т.д.

Налоговое ведомство считает, что при определении цены арестовываемого имущества надо брать его балансовую стоимость, а это не всегда выгодно налогоплательщикам. Например, здание построено 10 - 15 лет назад, и с тех пор не переоценивалось. В такой ситуации его балансовая стоимость будет существенно меньше рыночной. А значит, налоговики смогут арестовать имущество, от продажи которого можно получить гораздо больше, чем сумма долга по налогам.

Если у вас сложилась такая ситуация, то оспорьте Методику налоговиков. В Налоговом кодексе сказано, что арестовать можно только ту часть имущества, которой достаточно для погашения долга перед бюджетом (ст. 77 Налогового кодекса РФ). Очевидно, что при этом нужно учитывать его рыночную стоимость.

Налоговики предусмотрели исключение из приведенного ими порядка. Использовать реальную цену имущества можно в том случае, когда нельзя определить его балансовую стоимость. Например, если уничтожены документы.

Реальную стоимость имущества может установить оценщик, который присутствует при аресте. Но налоговый орган не обязан привлекать его, поэтому пригласите его сами.

Надо сказать, что налоговые органы накладывают арест на имущество должников не очень часто, только в исключительных случаях. Связано это не с чрезмерным гуманизмом налоговиков, а с тем, что наложение ареста - процедура довольно-таки хлопотная и далеко не всегда приносящая определенные результаты. Поэтому самостоятельно налоговики обычно взыскивают денежные средства, находящиеся на счетах предприятий-должников. А обращаться взыскание на имущество гораздо проще чужими руками.

Бывает так, что на счетах предприятия нет никаких средств либо налоговый орган направил инкассовые поручения не на те счета, которые активно используются предприятием (такое бывает, несмотря на то что налоговый орган обладает всей информацией обо всех счетах предприятия). В этом случае налоговый орган в соответствии со статьей 47 Налогового кодекса РФ вправе обратиться с взысканием налога за счет имущества, в том числе за счет наличных денежных средств налогоплательщика в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога. Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика производится по решению руководителя (его заместителя) налогового органа путем направления в течение трех дней с момента вынесения такого решения соответствующего постановления судебному приставу-исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 2 октября 2007 г. N 229-ФЗ "Об исполнительном производстве". Это обстоятельство иногда вводит предпринимателей в замешательство: на предприятие приходят судебные приставы, в то время как суда не было и предприниматель в нем не участвовал. Но не нужно путать понятия: судебный пристав-исполнитель возбуждает исполнительные производства не только по исполнительным листам судов и судебным приказам, но и по другим документам, являющимся в соответствии с названным Законом "Об исполнительном производстве" исполнительными. В соответствии с подпунктом 8 пункта 1 статьи 12 Закона N 229-ФЗ к ним относятся также "акты иных органов в случаях, предусмотренных федеральным законом".

Судебный пристав-исполнитель в трехдневный срок со дня поступления к нему исполнительного документа выносит постановление о возбуждении исполнительного производства. В постановлении о возбуждении исполнительного производства судебный пристав-исполнитель устанавливает срок для добровольного исполнения содержащихся в исполнительном документе требований, который не может превышать пяти дней со дня возбуждения исполнительного производства, и уведомляет должника о принудительном исполнении указанных требований по истечении установленного срока с взысканием с него исполнительского сбора и расходов по совершению исполнительных действий. Но поскольку в решении налогового органа указан юридический, а не фактический адрес, то и пристав пошлет копию постановления о возбуждении исполнительного производства на юридический адрес, то есть налогоплательщик и его не получит. Поэтому и бывают случаи, когда приставы приходят на предприятие уже описывать имущество, а предприниматель даже представления не имеет о причинах, по которым на имущество накладывается арест.

Что делать в этих случаях, если вы считаете, что налог был доначислен необоснованно?

Необходимо незамедлительно получить копии решения о доначислении налога, требования об уплате налога и решения о взыскании налога за счет средств, находящихся на счетах налогоплательщика. После нужно сразу обжаловать решение, принятое по итогам камеральной проверки, в арбитражный суд и в вышестоящий налоговый орган. Последнее действие редко дает результат, но упускать возможность отменить несправедливое, на ваш взгляд, решение все же не стоит, ибо подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд (п. 1 ст. 138 Налогового кодекса РФ). Как показывает практика, вышестоящие налоговые органы крайне редко идут на то, чтобы признать допущенные нижестоящими органами ошибки, тем более что, как уже говорилось, эти ошибки являются частью политики, проводимой ФНС в целом.

### 2.3. Участие судебных приставов в исполнении решений налоговых органов

Бывает так, что само по себе решение о доначислении налога не является незаконным, но сама ситуация по неуплате налога спровоцирована налоговыми органами. Каждое предприятие, планируя свои расходы, учитывает также и общий объем налоговых платежей. Некоторые предприятия, имеющие обособленные подразделения в различных субъектах Федерации (например, предприятие зарегистрировано в одной области, а основной бизнес ведет в соседней), платят часть налогов (часть единого социального налога) в различные территориальные бюджеты. Иногда у этих предприятий возникают переплаты по налогам, иногда возникает право на возмещение НДС. В таких случаях решение о зачете разных налогов может принять налоговый орган, но это не его обязанность, а только право. Как уже говорилось, налоговые органы крайне неохотно идут на возмещение налогов, особенно если требуется не произвести зачет, а выплатить реальные денежные средства. В результате складывается патовая ситуация: предприятие имеет право на получение денежных средств из федерального бюджета, но налоговый орган, обязанный принять соответствующее решение, по тем или иным причинам не делает этого, а другой налоговый орган совершенно обоснованно требует уплаты налогов в бюджет своего региона. Поскольку не все предприятия располагают свободными или заемными средствами для того, чтобы уплатить все местные налоги и ждать возмещения из федерального бюджета, и возникают

ситуации, когда предприятие и радо бы заплатить налог, да не может по вине самих же налоговых органов.

В таких случаях необходимо получить от судебного пристава копию решения налогового органа о взыскании налога за счет имущества, проблем с этим возникнуть не должно. В первую очередь нужно проверить, соответствует ли решение требованиям закона. Дело в том, что Закон "Об исполнительном производстве" (п. 1 ст. 8 Закона N 119-ФЗ) предъявляет к исполнительным документам определенные требования. В исполнительном документе обязательно должны быть указаны:

- 1) наименование суда или другого органа, выдавшего исполнительный документ;
- 2) дело или материалы, по которым выдан исполнительный документ, и их номера;
- 3) дата принятия судебного акта или акта другого органа, подлежащего исполнению;
- 4) наименования взыскателя-организации и должника-организации, их адреса; фамилия, имя, отчество взыскателя-гражданина и должника-гражданина, их место жительства, дата и место рождения должника-гражданина и место его работы;
- 5) резолютивная часть судебного акта или акта другого органа;
- 6) дата вступления в силу судебного акта или акта другого органа;
- 7) дата выдачи исполнительного документа и срок предъявления его к исполнению.

Примерно такие же требования предъявляет к решению налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика и Налоговый кодекс (п. 2 ст. 47 Налогового кодекса РФ). Кроме указанного выше, решение должно быть подписано руководителем (его заместителем) налогового органа и заверено гербовой печатью.

Несоответствие решения о взыскании требованиям закона означает, что судебный пристав нарушил процедуру возбуждения исполнительного производства. В соответствии со статьей 10 Закона "Об исполнительном производстве" судебный пристав, получив исполнительный документ, составленный с нарушениями, обязан в трехдневный срок вернуть его взыскателю или в орган, выдавший документ (в данном случае - в налоговый орган), для устранения недостатков. В постановлении о возврате исполнительного документа пристав обязан указать срок, в течение которого должны быть устранены недостатки. Неисправленный исполнительный документ не является основанием для возбуждения исполнительного производства.

В том случае, если вы обнаружили, что переданная вам копия решения о взыскании не соответствует вышеуказанным требованиям, необходимо обжаловать действия судебного пристава в арбитражный суд в соответствии с пунктом 1 статьи 329 Арбитражного процессуального кодекса (АПК). В заявлении об обжаловании необходимо потребовать признать недействительным вынесенное судебным приставом постановление о возбуждении исполнительного производства и прекращения самого исполнительного производства. В заявлении должно также содержаться ходатайство о приостановлении на основании пункта 5 статьи 21 Закона "Об исполнительном производстве" исполнительного производства до вступления в законную силу решения суда по подаваемому заявлению. Удовлетворение этого ходатайства судом позволит вам выиграть время, так как на судебное разбирательство уйдет несколько месяцев, в течение которых вы сможете решить проблемы с погашением задолженности по налогам и пеням.

В том случае если решение о взыскании полностью соответствует требованиям закона, нужно обжаловать действия налогового органа по отказу в возмещении налога (если это до сих пор не было сделано) и обратиться в арбитражный суд с заявлением об отложении исполнительных действий до вступления в законную силу решения суда по обжалованию действий налоговиков. До вынесения арбитражным судом определения об отложении исполнительного производства можно попробовать обратиться с аналогичным заявлением к судебному приставу: в соответствии с пунктом 2 статьи 19 Закона "Об исполнительном производстве" он имеет право на основании заявления должника или по собственной инициативе отложить исполнительные действия на срок до 10 дней.

Если пристав все-таки настаивает на аресте имущества, нужно проверить, какое из описываемого имущества находится в залоге. Дело в том, что в соответствии с пунктом 1 статьи 49 Закона "Об исполнительном производстве" на заложенное имущество может быть обращено взыскание при недостаточности у должника иного имущества для полного удовлетворения предъявленных ему требований, не обеспеченных залогом. Поэтому надо смело требовать у пристава исключения из описи заложенного имущества. В том случае если пристав явился на предприятие для составления описи имущества без предупреждения, а документы, подтверждающие факт залога, находятся в другом месте или не могут быть предъявлены приставу немедленно по другой причине, необходимо заявить приставу ходатайство о предоставлении отсрочки для предоставления указанных документов. Судебные приставы обычно предоставляют необходимые отсрочки и на заложенное имущество взыскание обращают только тогда, когда исчерпаны другие виды имущества должника.

В соответствии со статьей 59 Закона "Об исполнительном производстве" арест и реализация имущества должника-организации осуществляются в следующей очередности:

1) в первую очередь - имущества, непосредственно не участвующего в производстве (ценные бумаги, денежные средства на депозитных и иных счетах должника, валютные ценности, легковой автотранспорт, предметы дизайна офисов и иное); кроме того, к имуществу первой очереди относятся права требования, принадлежащие должнику как кредитору по неисполненным денежным обязательствам третьих лиц по оплате фактически поставленных товаров, выполненных работ или оказанных услуг;

2) во вторую очередь - готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, непосредственно не участвующих в производстве и не предназначенных для непосредственного участия в нем;

3) в третью очередь - объектов недвижимого имущества, а также сырья и материалов, станков, оборудования, других основных средств, предназначенных для непосредственного участия в производстве.

Поскольку приход судебных приставов зачастую застаёт предпринимателей врасплох, очень часто в составляемую ими опись попадают объекты, не находящиеся в собственности у должника, но по тем или иным причинам находящиеся в занимаемых предприятием-должником помещении или на какой-то иной подконтрольной должнику территории. Происходит это потому, что документы, подтверждающие право собственности третьих лиц на описываемые предметы, далеко не всегда хранятся вблизи этих предметов. Бывает и так, что и сами документы не до конца оформлены. Как уже говорилось, обычно судебные приставы дают предпринимателям возможность в разумные сроки представить необходимые документы, но если пристав по какой-то причине отказывается исключить из описи те или иные предметы, то необходимо незамедлительно подать в арбитражный суд исковое заявление об исключении чужого имущества из описи. Аналогичный иск может также подать собственник имущества. В поданном иске обязательно должно содержаться ходатайство о приостановлении исполнительного производства до вступления в силу решения суда по данному иску. Также в письменной форме о подаче иска об исключении имущества из описи необходимо уведомить судебного пристава, приложив к нему документы, подтверждающие данный факт (копию иска с отметкой суда о принятии либо просто копию иска с копией квитанции об отправке иска в суд по почте). В письме также необходимо потребовать приостановления исполнительного производства. Дело в том, что в соответствии с пунктом 7 статьи 20 Закона "Об исполнительном производстве" исполнительное производство подлежит обязательному приостановлению в случае предъявления в суд иска об исключении из описи (освобождении от ареста) имущества, на которое обращено взыскание по исполнительному документу. Это означает, что независимо от того, насколько обоснованы требования должника, изложенные в заявлении об исключении из описи, исполнительное производство будет приостановлено на довольно-таки продолжительный срок: рассмотрение дела в суде первой инстанции может занять от одного до трех месяцев, после чего решение вступает в силу только спустя месяц после его оформления в окончательной форме, но и то только в том случае, если оно не будет обжаловано в апелляционную инстанцию, где рассмотрение может продлиться от месяца до двух.

#### 2.4. Судебное обжалование решений, принятых по итогам камеральных проверок

Обжалование решения налогового органа о доначислении налога в арбитражный суд производится в соответствии с правилами, предусмотренными разделом III АПК "Производство в арбитражном суде первой инстанции по делам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений".

Самым значимым правилом, изложенным в пункте 3 статьи 189 АПК, является следующее: "Обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого акта, законности оспариваемых решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц, возлагается на органы и лиц, которые приняли оспариваемый акт, решение, совершили оспариваемые действия (бездействие)". Это означает, что налоговый орган обязан в суде доказать обоснованность вынесенного им решения, хотя по делу он будет являться ответчиком. Надо отметить, что далеко не всегда это требование соблюдается судами, особенно при рассмотрении дел, связанных с возмещением НДС. Суды очень часто требуют от налогоплательщиков предоставления больших объемов доказательств своей правоты, даже тогда, когда такие доказательства не являлись объектом налоговой проверки. Лояльность арбитражных судов к той или иной стороне в налоговых спорах, как говорилось выше, очень разнится от их территориальной принадлежности.

Заявление об обжаловании решения, принятого налоговым органом по итогам налоговой проверки, может быть подано в арбитражный суд в течение трех месяцев со дня, когда

предприятию стало известно о принятии такого решения (п. 4 ст. 198 АПК). Здесь следует обратить внимание на то, что срок обжалования решения начинается не с момента его вынесения, а с того момента, когда копия решения поступила на предприятие или когда предприятие должно было узнать о принятом решении. Последнее можно отсчитывать от момента, когда предприятие должно было получить требование об уплате налога: в соответствии с пунктом 6 статьи 69 Налогового кодекса РФ требование об уплате налога считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма. Если же по итогам принятого решения в направлении требования нет необходимости (например, при наличии переплаты по налогу или при отказе в возмещении налога), срок, когда налогоплательщик должен был узнать о принятом решении, следует отсчитывать с момента, когда копия этого решения должна была прийти на его юридический адрес заказным письмом. Для определения этого момента надо отсчитать со дня отправления налоговым органом заказного письма разумный срок, необходимый для доставки почтовой корреспонденции от налогового органа до юридического адреса налогоплательщика.

Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом. Уважительными могут быть признаны разные причины: неполучение обжалуемого решения, болезнь или долгое отсутствие руководства предприятия и т.д. Главное, чтобы эти причины были подтверждены документально. Ходатайство о восстановлении пропущенного срока обжалования решения налогового органа должно содержаться в заявлении об обжаловании этого решения.

В том случае если решение, вынесенное по итогам камеральной проверки, заключается в отказе налогового органа совершить те или иные действия (например, в отказе возместить суммы налога), пропуск срока не является окончательным препятствием для обжалования. Нужно только повторно обратиться в налоговый орган с заявлением, содержащим требование совершить необходимое действие. Налоговый орган откажет в совершении этого действия, сославшись на ранее принятое решение. Если решение было вынесено необоснованно, то и бездействие налогового органа на момент подачи второго заявления будет незаконным. В этом случае надо требовать не признания недействительным решения налогового органа (срок его обжалования действительно истек), а признания незаконным бездействия и вменения в обязанность совершить необходимое в соответствии с требованиями закона действие. Срок обжалования бездействия нужно будет отсчитывать с момента получения ответа налогового органа на второе заявление.

В соответствии с пунктом 1 статьи 199 АПК заявление о признании решения налогового органа недействительным или бездействия незаконным должно соответствовать требованиям, предусмотренным частью 1, пунктами 1, 2 и 10 части 2, частью 3 статьи 125 АПК.

В заявлении должны быть также указаны:

- 1) наименование налогового органа, принявшего оспариваемое решение, допустившего бездействие;
- 2) название, номер, дата принятия оспариваемого решения, период допущенного бездействия;
- 3) права и законные интересы, которые, по мнению заявителя, нарушаются оспариваемым решением или бездействием;
- 4) законы и иные нормативные правовые акты, которым, по мнению заявителя, не соответствуют оспариваемое решение или бездействие;
- 5) требование заявителя о признании решения налогового органа недействительным или бездействия незаконным.

К заявлению прилагаются документы, указанные в статье 126 АПК, а также текст оспариваемого решения.

Одним из самых важных вопросов, решаемых при подаче заявления об обжаловании решения налогового органа, является приостановление исполнения этого решения. Как уже говорилось, налоговые органы могут осуществить принудительное взыскание налогов и пеней в бесспорном порядке. То есть налоговый орган нередко принимает незаконное решение и сам же в довольно-таки короткие сроки начинает исполнять его. При этом зачастую деятельность предприятия практически парализуется: денежные средства списываются со счетов, сами счета замораживаются, имущество арестовывается и продается с торгов, действие лицензий на осуществление лицензируемых видов деятельности приостанавливается. Если решение налогового органа не приостановить на время судебного разбирательства, то даже принятое судом в пользу налогоплательщика решение далеко не всегда помогает ему избежать существенных убытков.

Законодатель попытался как-то смягчить эту ситуацию. Согласно пункту 7 статьи 201 АПК, решения арбитражного суда по делам об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц подлежат немедленному исполнению, если иные сроки не установлены в решении суда. Это означает, что если арбитражный суд первой инстанции признает решение

налогового органа недействующим, то это решение не будет действовать с момента вынесения решения суда первой инстанции. Однако это исключение из общего правила только частично может смягчить удар, наносимый предприятию несправедливым решением налогового органа. Судебное разбирательство - процесс длительный, на разбирательство в суде первой инстанции с момента подачи заявления об обжаловании решения налогового органа может пройти от полутора месяцев (в самом лучшем случае) до полугода, в единичных случаях и более.

Законодатель предусмотрел еще одно препятствие на пути слишком быстрого исполнения спорных решений налоговиков. Согласно пункту 3 статьи 199 АПК, по ходатайству заявителя арбитражный суд может приостановить действие оспариваемого акта, решения. Однако и здесь, как в других нормах российского законодательства, где имеется возможность для существенной защиты налогоплательщика, не так все просто. Ранее при обжаловании решения налогового органа организации достаточно было включить в текст заявления или приложить отдельно ходатайство о приостановлении действия этого решения, и арбитражные суды всегда удовлетворяли эти просьбы. Однако некоторые предприниматели злоупотребляли этим правилом и использовали его для того, чтобы под любым предлогом обжаловать пусть даже и законное решение налогового органа, в то же время уведя все активы от возможности обращения на них взыскания, чтобы попросту уклониться от уплаты налогов. Президиум ВАС исследовал эту практику и издал информационное письмо от 13 августа 2004 г. N 83 "О некоторых вопросах, связанных с применением части 3 статьи 199 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации". В этом письме арбитражным судам рекомендовано существенно ужесточить требования к ходатайствам о приостановлении действия обжалуемых актов и решений государственных органов. Конечно, законодательство о судебной системе Российской Федерации декларирует независимость судов при принятии ими решений, и формально судьи не обязаны следовать толкованию закона, изложенному в указанном информационном письме. Но на практике суды очень чутко следят за подобными документами, так как Президиум ВАС является высшей судебной инстанцией в системе арбитражных судов и любой судебный акт теоретически может оказаться на его рассмотрении. Поэтому рассмотрим письмо Президиума ВАС подробно.

Во-первых, письмо плотно увязывает возможность приостановления действия обжалуемого акта, установленную пунктом 3 статьи 199 АПК, с обеспечительными мерами, порядок применения которых установлен главой 8 АПК. Ранее у практикующих юристов не было единого мнения по этому поводу, и многие высказывались в том смысле, что требования, предъявляемые к ходатайствам о применении обеспечительных мер, не относятся к случаям, предусмотренным пунктом 3 статьи 199 АПК. Такой подход, с одной стороны, давал судам возможность действовать по своему усмотрению при рассмотрении налоговых споров, а с другой стороны - налогоплательщик не связывался рамками правил, предусмотренных для обеспечительных мер. А рамки эти довольно существенны. В соответствии с пунктом 2 статьи 90 АПК обеспечительные меры допускаются на любой стадии арбитражного процесса, если непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным исполнение судебного акта, а также в целях предотвращения причинения значительного ущерба заявителю. При подаче ходатайства об обеспечении иска истец обязан обосновать применение обеспечительных мер. Причем если вышеуказанные последствия неприменения обеспечительных мер явно не следуют из существа иска, то истец должен представить суду дополнительные доказательства, в том числе документальные. В противном случае суд может отклонить ходатайство как не соответствующее пункту 2 статьи 90 АПК.

Ранее суды исходили из того, что любое решение налогового органа может причинить ущерб организации, и такой ущерб очевиден. Например, по одному из дел налоговики могли в бесспорном порядке взыскать сумму недоимки по налогу со счетов фирмы. Однако она попросила арбитражный суд приостановить решение налогового органа о привлечении ее к ответственности. Представители компании указали, что возратить деньги в случае положительного для организации вердикта будет трудно. И судьи согласились, что процедура возврата средств из бюджета "сложна и продолжительна во времени", и приостановили решение налоговиков. Все доводы налоговых органов о том, что лучше бесспорно взыскать сразу, а если налогоплательщик окажется прав, он сможет соответствующие суммы вернуть, суды признали несостоятельными. Суды видели возможный ущерб правам фирмы уже в том, что ей придется обращаться в суд с новым заявлением о возврате налога.

После издания информационного письма N 83 ситуация кардинально изменилась.

Во-первых, организация, которая хочет приостановить реализацию спорного решения, должна выполнить важное условие. Ей следует представить конкретные доказательства того, что действия налоговиков нанесут ей ущерб (п. 2 письма N 83). Автоматически это не подразумевается.

Во-вторых, судья не сможет освободить вас от притязаний налоговиков, если промедление может привести к тому, что их решение станет неисполнимым в будущем (п. 3 письма N 83). Стоит ли говорить, что это излюбленный довод инспекций в спорах с организациями. Ранее суды его

совершенно не принимали во внимание. Даже если представители налоговых органов утверждали, что фирма однозначно примет меры для сокрытия своего имущества, судьи не учитывали их доводы. Письмо N 83 положило конец такой практике.

В-третьих, Высший Арбитражный Суд РФ создал препятствия для организаций, злоупотребляющих своими правами. ВАС однозначно указал, что приостановить решение налогового органа организация может, только если очевидно, что после разбирательства у нее будут средства расплатиться с бюджетом. Всем судам рекомендовано запрашивать так называемое встречное обеспечение (п. 6 письма N 83). Организации будут обязаны внести деньги на депозит суда, предоставить банковскую гарантию или заручиться поддержкой поручителей. Сделано это для того, чтобы фирмы ходатайствовали об отсрочке только в исключительных случаях. А именно: когда они сами уверены, что выиграют процесс.

Что же можно порекомендовать предпринимателям в сложившейся ситуации? Прежде всего смело можно просить суд приостановить решение налогового органа, когда у предприятия имелась переплата по одному налогу, а решение вынесено о привлечении предприятия к ответственности и есть намерение в бесспорном порядке взыскать суммы недоимки по другому. В письме N 83 об этой ситуации нет ни слова. А практика показывает, что судьи в подобных случаях организации поддерживают. Также высоки ваши шансы защитить свои права, если имущество, на которое налоговики могут наложить арест, вы используете в производственной деятельности.

Ситуация упрощается, и когда у вашей фирмы всего один расчетный счет. Необходимо принести арендные счета, платежи от поставщиков и другие документы, доказывающие, что деятельность организации на время суда будет совершенно парализована. Однако бесполезно делать это, когда налоговики уже начали исполнять свое решение (например, списали деньги со счета). На это указывает пункт 4 письма N 83. Так что обезопасить себя на период судебного разбирательства можно, только действуя оперативно.

Подать заявление об обжаловании решения налогового органа нужно сразу, как только вы узнали о его вынесении и получили на руки его копию. Не нужно сразу тратить много времени на обоснование своей позиции в отношении оспариваемого решения, у вас будет еще достаточно времени для того, чтобы представить суду дополнения к заявлению. Суды первой инстанции принимают эти документы без каких-либо проблем и приобщают к делу. А вот потратить день-другой на подготовку документов, обосновывающих ходатайство о приостановлении исполнения оспариваемого решения, стоит. Суд, рассматривающий дело, в соответствии с пунктом 1 статьи 93 АПК рассматривает заявление об обеспечении иска не позднее следующего дня после поступления заявления в суд без извещения сторон. Правда, нужно учесть, что рассмотрение дела начинается с вынесения судом определения о принятии заявления к производству и назначении дня судебного заседания. Обычно на вынесение такого определения у суда уходит от недели до трех с момента поступления заявления в канцелярию суда. Иногда суды, рассмотрев представленное ходатайство о применении обеспечительных мер и отказав в его удовлетворении, сами подсказывают заявителям, какие документы могли бы послужить доказательством необходимости применения этих мер. Вот перечень документов, на основании которых суд вынес определение о применении обеспечительных мер, до того указав на необходимость их представления:

1. Бухгалтерский баланс.
2. Отчет о прибылях и убытках.
3. Перечень основных предприятий-кредиторов.
4. Перечень основных предприятий-дебиторов.
5. Хозяйственные договоры, исполнение которых задерживается в связи с исполнением решения налогового органа.
6. Претензии контрагентов о неисполнении указанных договоров.

Как уже говорилось, АПК и Налоговый кодекс РФ возлагают бремя доказывания в налоговых спорах на налоговые органы. В отношении обязанности представления доказательств АПК содержит дополнительное правило: согласно пункту 6 статьи 200 АПК, в случае непредставления органом или лицом, которые приняли оспариваемый акт, решение или совершили оспариваемые действия (бездействие), доказательств, необходимых для рассмотрения дела и принятия решения, арбитражный суд может истребовать их по своей инициативе. Однако в жизни часто все выглядит совсем иначе. Практически всегда документы, могущие послужить доказательствами в налоговом споре, находятся у налогоплательщика, так как предметом судебного разбирательства являются обстоятельства ведения налогоплательщиком предпринимательской деятельности. Налоговый орган обычно может предоставить свое решение, акт проверки, объяснения налогоплательщика (если таковые имеются) и копии документов, представленных налоговому органу налогоплательщиком.

Практически всегда суды обращаются к налогоплательщику с предложением представить оригиналы тех или иных документов, так как налоговый орган ими не располагает и не может располагать (за исключением документов, получаемых по запросам налоговых органов из других

источников). АПК не предусматривает право суда самостоятельно истребовать доказательства у налогоплательщика, но в соответствии с пунктом 4 статьи 66 АПК лицо, участвующее в деле и не имеющее возможности самостоятельно получить необходимое доказательство от лица, у которого оно находится, вправе обратиться в арбитражный суд с ходатайством об истребовании данного доказательства. Нередко бывает так, что представители налогового органа сами не догадываются подавать такие ходатайства, судьи в этих случаях часто подсказывают им это, в протоколе же судебного заседания пишут: "Ответчик обратился к суду с ходатайством об истребовании дополнительных доказательств".

Очень часто предприниматели спрашивают: "Почему мы должны что-то дополнительно предоставлять? Налоговый орган проводил проверку, имел все возможности для получения документов, мог получить от нас объяснения, почему?".

Теоретически предприниматели правы, но, к сожалению, очень часто российская Фемида небеспристрастна, во многих случаях суды разных уровней в той или иной мере поддерживают налоговые органы. Особенно часто этим грешат арбитражные суды Москвы и Московской области, хотя и провинция в этом смысле нередко оказывается "впереди".

Суды по-разному решают дела, связанные с привлечением предприятий к налоговой ответственности, если необходимые доказательства не предоставляются. Бывают решения как в пользу налогоплательщиков, так и в пользу налоговиков. Но если спор идет о возмещении налога из бюджета, то непредставление суду всех документов (хотя бы в копиях, с обоснованием невозможности представления оригиналов) однозначно приводит к отказу в удовлетворении требований налогоплательщика. Причина вслух не говорится, но известна всем - и налоговики, и суды боятся повторения ситуаций, когда некоторые дельцы выкачивали из бюджета существенные средства при помощи криминальных схем, связанных с мнимым возмещением налогов. Поэтому налоговики сейчас перестраховываются на каждом шагу, даже там, где это вообще не нужно, и отказывают в возмещении налогов под любыми предлогами. Логика рассуждений их такова: "Если предприятие честное и основания для возмещения и правда есть, то суды их и так поддержат. А если нет, то мы им правильно отказали". То, что предприятие при этом терпит существенные убытки, никого не волнует, главное для чиновников - снять с себя ответственность: в случае чего - так суд решил, а мы ни при чем.

Такая позиция часто приводит еще к некоторым нарушениям налоговыми органами процессуального законодательства в ходе налоговых споров. Бывает так, что решение налогового органа принимается по одним основаниям, а в ходе судебного разбирательства к ним добавляются другие. Проще говоря, налоговый орган меняет правила во время игры. Здесь не идет речь о делах о привлечении организаций к налоговой ответственности, когда налоговый орган является заявителем. В этих случаях на основании пункта 1 статьи 49 АПК заявитель вправе изменить основание заявленных требований. Однако налоговые органы не стесняются менять основания вынесенных ими решений и тогда, когда по делу они являются ответчиками. Суды и здесь часто идут на скрытую или явную поддержку налоговиков, речь идет в первую очередь о том же обжаловании отказов в возмещении налогов. Судьи мотивируют это так: да, решение было вынесено с процессуальными нарушениями, но дело должно рассматриваться исходя из фактических обстоятельств. В итоге суды принимают к рассмотрению все доводы налоговиков и, как уже говорилось выше, в той или иной форме запрашивают у налогоплательщика документы, которые могут эти доводы подтвердить или опровергнуть. Даже если эти документы никакого отношения к принятому изначально решению налогового органа не имеют.

В этих случаях нужно ориентироваться по обстановке: если ваши позиции крепки и предоставление дополнительных доказательств никак на исходе дела не отразится, то не стоит злить судью и указывать ему на нарушение процессуальных норм. Вполне вероятно, что суд, рассмотрев все документы, вынесет решение в вашу пользу и судебный процесс существенно сократится. Если же представление тех или иных документов проблематично, нужно просто это обосновать. Выше уже говорилось о том, что документы не представляются в арбитражный суд в случае, если: они утеряны вследствие пожара, аварии, стихийного бедствия и т.п.; они по тем или иным причинам находятся у других государственных органов (переданы по запросу, изъяты правоохранительными органами); находятся у аудитора на проверке. Подтверждением этих обстоятельств будут соответственно: копии актов пожарной охраны или иных структур МЧС, копии сопроводительных писем с отметками о получении государственных органами или копии протоколов изъятия (осмотра места происшествия), договор об аудите.

Ссылаться же на нарушение судом первой инстанции процессуальных норм следует уже на стадии обжалования вынесенного им решения, если это решение не в вашу пользу. В апелляционной жалобе следует указать на то, что АПК не предусматривает возможности для государственного органа изменения основания для вынесенного им решения на стадии его обжалования. Дополнительные же доводы налоговиков следует определить как не относящиеся к рассматриваемому спору. Любые упоминания в решении суда недоказанности заявителем (то есть организацией) тех или иных обстоятельств должны трактоваться однозначно как нарушение

процессуальных норм (п. 5 ст. 200 АПК). Всю вину за отсутствие доказательств нужно возлагать на налоговый орган, так как он в соответствии со статьей 88 Налогового кодекса РФ имел право и возможность истребовать у вас все необходимые документы и объяснения, но не сделал этого. Здесь, однако, следует учесть то, что суд второй или третьей инстанции при отсутствии необходимых документов в принципе может отменить решение налогового органа как вынесенное без достаточных оснований (надо признать, что такое случается не очень часто). Однако это не относится к случаям, когда вы требуете от суда не только отмены решения налогового органа, но и обязать этот орган совершить определенные действия, в первую очередь возместить налог. Дело в том, что все случаи возмещения налогов перечислены в Налоговом кодексе, и порядок возмещения предполагает предоставление налогоплательщиком определенного перечня документов. То есть если эти документы были представлены в налоговый орган, то они могут быть представлены и суду, по крайней мере копии документов должны иметься в налоговом органе. Хотя очень часто налоговые органы отказывают в возмещении налога на основании непредставления документов, не предусмотренных процедурой возмещения.

Отказ налоговым органом в возмещении налога в связи с непредставлением документов, не предусмотренных процедурой возмещения, - одно из распространенных нарушений, допускаемых налоговыми органами при принятии решений о возмещении налогов. Получив заявление налогоплательщика о возмещении, налоговый инспектор проводит камеральную проверку и, как правило, ищет любые, даже малейшие, основания для отказа в удовлетворении заявления. Чаше всего законных оснований не находится (налогоплательщики в последнее время стали грамотнее), и тогда инспектор начинает искать, к чему бы придраться. Один из самых простых способов - запросить копии первичной документации, найти там какие-либо нестыковки и отказать под любым благовидным предлогом. А дальше пусть разбираются суд и юристы налогового органа. Последние в ходе судебного разбирательства стараются изыскать дополнительные основания для отказа и заявляют о необходимости представления дополнительного объема документов. Например, в ходе судебных споров по возмещению акциза по экспортным операциям налоговые органы практикуют добавление такого аргумента, как непредставление предприятиями-производителями документов, доказывающих ведение раздельного учета производства и реализации на экспорт подакцизных товаров. То, что предоставление таких документов статьей 198 Налогового кодекса РФ, регулирующей порядок подтверждения обоснованности освобождения от уплаты акциза и налоговых вычетов, налогоплательщиком не предусмотрено, юристов налоговых органов не смущает.

Как и в вышеописанных случаях, здесь необходимо действовать по обстановке: если документы есть в наличии и их представление в суде первой инстанции не является проблемой - лучше их представить. Нет - готовиться к длительному судебному разбирательству в нескольких судебных инстанциях.

Иногда проблема в предоставлении тех или иных документов или сведений связана с тем, что они должны быть представлены третьими лицами - контрагентами налогоплательщика. Кроме того, те документы или сведения, которые представлены контрагентами, могут по-разному толковаться как налоговиками, так и судами. Здесь речь идет о таком вопросе, ставшем в последнее время темой для обсуждения и споров на самых разных уровнях, как применение налоговых вычетов по НДС. В соответствии с пунктом 1 статьи 171 Налогового кодекса РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на добавленную стоимость на установленные данной статьей налоговые вычеты. Пункты 2 - 10 указанной статьи содержат перечень случаев, когда применяются вычеты налога, а в статье 172 Налогового кодекса РФ изложен порядок применения вычетов. Основными документами, подтверждающими право на вычет, являются счета-фактуры, выставленные продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), документы, подтверждающие фактическую уплату сумм налога (имеется в виду самый распространенный случай купли-продажи товара, для внешнеторговых и некоторых других операций предусмотрен свой перечень документов). Казалось бы, все просто: надо оплатить товар, представить в налоговый орган нужные документы, и налоговый вычет обеспечен. Но, как водится, налоговики имеют на сей счет особое мнение, причем мнение это имеет под собой солидную платформу в виде двух определений Конституционного Суда. Но по порядку.

Ранее налогоплательщики соблюдали вышеуказанную процедуру, и проблем с налоговым вычетом у них не возникало (в основном). Но 8 апреля 2004 г. Конституционный Суд вынес Определение N 169-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Пром Лайн" на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации". Это Определение стало сенсацией не только для фирм, но и для налоговых инспекторов. В нем были сделаны следующие выводы:

1) вычет НДС, уплаченного продавцам за счет заемных средств, не может быть осуществлен до момента погашения займа;

2) при использовании неденежных форм расчетов (передача векселей и другого имущества, взаимозачет, уступка права требования, мена) вычет НДС налогоплательщику не предоставляется до момента погашения встречной задолженности за полученное имущество;

3) передача продавцу имущества, ранее полученного налогоплательщиком безвозмездно, не влечет у налогоплательщика возникновения права на вычет НДС.

Выводы эти были настолько неожиданными, настолько идущими вразрез с логикой толкования норм права, что вызвали замешательство даже у налоговиков, в чьих интересах, по сути дела, это Определение и было вынесено. В бизнес-сообществе же этот документ и вовсе вызвал бурю эмоций: такое решение Конституционного Суда Российской Федерации могло повлечь негативные экономико-правовые последствия для лизинговых компаний, строительных организаций, холдингов, а также всех компаний, привлекающих средства путем получения кредитов, выпуска акций, облигаций и в любых других формах. Поэтому Определение N 169-О вызвало широкий резонанс. Судья Конституционного Суда А.Л. Кононов высказал Особое мнение, в котором прямо выразил несогласие с выводами, сделанными в Определении N 169-О. В результате в Определении от 4 ноября 2004 г. N 324-О Конституционный Суд разъяснил положения Определения N 169-О, уточнив сферу его действия.

Согласно Определению N 169-О, для признания сумм НДС, фактически уплаченных поставщику, требуется установить, "являются ли расходы на оплату начисленных ему сумм налога реальными затратами налогоплательщика". Поэтому, если входной НДС покупатель оплачивает, например, заемными средствами, принять его к вычету он может "только в момент исполнения своей обязанности по возврату суммы займа". На первый взгляд вполне определенное, хотя и далеко не бесспорное заявление. Однако, как оказалось теперь, Конституционный Суд вовсе не это имел в виду. И из Определения N 169-О не следовало (и не следует), что "налогоплательщик, во всяком случае, не вправе произвести налоговый вычет, если сумма налога на добавленную стоимость уплачена им поставщику товаров (работ, услуг) в составе цены, в частности, денежными средствами (в том числе до момента исполнения налогоплательщиком обязанности по возврату займа)". Именно такую фразу содержит пункт 4 мотивировочной части Определения N 324-О. То есть оплата товаров, работ, услуг заемными средствами не влечет для покупателя безусловного отказа в праве на вычет. Из Определения N 324-О следует, что право на вычет сумм налога, предъявленных налогоплательщику и уплаченных им при приобретении товаров (работ, услуг), не может быть предоставлено в том случае, если налогоплательщик не несет реальных затрат на оплату начисленных поставщиком сумм налога на добавленную стоимость, то есть если имущество, приобретенное по возмездной сделке, к моменту его передачи поставщику в счет оплаты начисленных сумм налога не только не оплачено либо оплачено не полностью, но и явно не подлежит оплате в будущем.

Есть в Определении N 324-О и фразы, и термины, которые звучат сомнительно. Например, если понять текст этого Определения буквально, можно сделать вывод, что право на налоговый вычет у покупателя "корреспондирует" с обязанностью поставщика перечислить сумму НДС в бюджет. То есть, чтобы быть уверенными в праве на вычет, фирмам-покупателям придется отслеживать "добросовестность" своих контрагентов. Безусловно, такое требование незаконно - ни одна компания не должна нести ответственность за действия третьих организаций, например своих поставщиков. Ведь вывод о недопустимости возложения на фирмы не прописанных в законодательстве обязанностей прозвучал в Постановлении самого Конституционного Суда от 20 февраля 2001 г. N 3-П. К тому же не так давно судьи были твердо убеждены в том, что организации не обязаны выяснять исполнительность своих поставщиков. Об этом сказано в Определении Конституционного Суда от 16 октября 2003 г. N 329-О.

В целом принятие Определения N 324-О свидетельствует о стремлении Конституционного Суда как-то смягчить ранее заявленную в Определении N 169-О позицию, и отчасти это Суду удалось. Однако налоговые органы уже развернули практику применения буквального толкования Определения N 169-О, в судах начались споры по проведенным налоговым проверкам в отношении обоснованности налоговых вычетов. Сначала суды по большинству таких дел стали принимать решения в пользу налоговиков, после выхода Определения N 324-О ситуация частично изменилась - суды стали более взвешенно подходить к разрешению таких споров и исследовать вопрос доказанности (со стороны налогового органа) недобросовестности налогоплательщика.

Президиум Высшего Арбитражного Суда не мог остаться в стороне от такой кризисной для судебной власти ситуации и вынес Постановление от 14 декабря 2004 г. N 4149/04, в котором развил мысль, изложенную в Определении N 324-О. В этом документе сказано, что инспекторы только тогда могут признать вычет НДС незаконным, когда одновременно соблюдаются два условия:

- имущество, которое фирма передает поставщику в счет оплаты товара, работы или услуги, не оплачено или оплачено не полностью;
- оно явно не будет оплачено в будущем.

Данные требования существенно меняют акценты в налоговых спорах и возвращают последние к презумпции добросовестности налогоплательщика. Если сразу после выхода Определения N 169-О налоговики отказывали в вычете только на том основании, что налог был оплачен из заемных средств, то теперь им нужно предметно доказать, что действия налогоплательщика имели цель уклонения от налога, а сделать это в судебном порядке очень непросто. На судебной практике это сразу отразилось с положительной стороны - количество решений в пользу налогоплательщиков существенно возросло. Однако и сейчас толкование судами скандальных определений Конституционного Суда принимает подчас нелепые формы: "В соответствии с правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в Определении от 8 апреля 2004 г. N 169-О, в такой ситуации обязанность по доказыванию обоснованности права на налоговый вычет лежит на налогоплательщике. Поскольку этих доказательств предприниматель не представил, у него отсутствовало право на применение налогового вычета...".

Как быть налогоплательщику сейчас? В том случае если налоговый орган вынес решение об отказе в применении налогового вычета, голословно ссылаясь на Определение N 169-О, то, безусловно, такое решение надо обжаловать в суд, где заявлять о своей добросовестности и отсутствии доказательств обратного у налоговиков. С предоставлением документов, запрашиваемых судом, лучше не тянуть, так как судом это может быть воспринято как свидетельство недобросовестности. В том случае если поводом для решения налоговой инспекции послужила оплата товара или услуг заемными средствами, то к судебному заседанию (или хотя бы в ходе его) нужно постараться полностью погасить заем или кредит и представить суду доказательства этого (платежные поручения и выписки по счету). Обычно судьи считают такие доказательства достаточными для того, чтобы сделать вывод о добросовестности налогоплательщика. Если возврат заемных средств в срочном порядке невозможен, в суде необходимо настаивать на том, что вы являетесь добросовестным налогоплательщиком, срок исполнения заемного обязательства еще не истек, обязательство будет непременно исполнено и оснований для обратного вывода у налогового органа и суда нет. При этом суду можно в качестве доказательств предъявлять самые разные документы, так как понятие "добросовестный налогоплательщик" в законе не прописано, является оценочным и применяется в каждом случае по усмотрению суда.

В последнее время судьи при рассмотрении налоговых споров очень часто задают налогоплательщикам вопросы, весьма далекие от существа дела: какой вид предпринимательской деятельности осуществляет предприятие, каково его финансовое положение, нет ли долгов по налогам и т.д. Таким образом, судьи пытаются установить степень добросовестности налогоплательщика. При подготовке к судебному заседанию нужно быть готовым к такому повороту событий, отвечать четко, уверенно, можно подготовить пакет документов, аналогичный представляемому в суд вместе с ходатайством о применении обеспечительных мер (см. выше).

В том случае если суд первой инстанции вынес решение в вашу пользу, у налогового органа остается право обжаловать его в апелляционную инстанцию в течение месяца. Почти всегда налоговые органы идут до конца и обжалуют принятые не в их пользу решения не только в апелляционную, но и в кассационную инстанции. Правда, серьезных изменений в свою позицию они обычно не вносят и упорно продолжают настаивать на прежних доводах, даже самых необоснованных.

Как уже говорилось, согласно пункту 7 статьи 201 АПК, решения арбитражного суда по делам об оспаривании решений налоговых органов подлежат немедленному исполнению. То есть сразу после вынесения решения суда первой инстанции можно брать исполнительный лист и обращаться к судебным приставам с заявлением о возбуждении исполнительного производства. Это правило не относится к тем случаям, когда налогоплательщик, кроме обжалования решения налогового органа, требует обязать налоговиков совершить те или иные действия, в первую очередь возместить налог. В этих случаях исполнительный лист выдается только в отношении признания недействительным решения налогового органа, а та часть решения суда, где говорится об обязанности налоговиков совершить действия, вступает в силу в соответствии с общим правилом, предусмотренным пунктом 1 статьи 180 АПК, по истечении месячного срока со дня его принятия, если не подана апелляционная жалоба. В случае подачи апелляционной жалобы решение, если оно не отменено и не изменено, вступает в законную силу со дня принятия постановления арбитражного суда апелляционной инстанции. Полученный исполнительный лист с заявлением о возбуждении исполнительного производства нужно сразу направить в службу судебных приставов по месту нахождения налогового органа, одновременно направив в этот орган письмо с требованием прекратить исполнение отмененного судом решения или совершить необходимые действия. Писать письмо налоговикам вы в принципе не обязаны, налоговый орган сам обязан исполнить решение суда, но исходя из практики лучше внятно напомнить об этом, приложив к письму копии решения суда и исполнительного листа.

Если в ходе исполнения отмененного судом решения налогового органа были установлены те или иные ограничения на пользование налогоплательщиком принадлежащим ему имуществом и налоговый орган, не исполняя решения суда, не предпринимает действий по снятию этих ограничений, то нужно потребовать от пристава снять эти ограничения своей властью. В соответствии с пунктом 3 статьи 73 Закона "Об исполнительном производстве", в случае если для исполнения исполнительного документа участие должника необязательно, судебный пристав-исполнитель организует исполнение в соответствии с правами, предоставленными ему данным законом, с взысканием с должника трехкратного размера расходов по совершению исполнительных действий. Закон не расшифровывает понятия случая, когда для исполнения исполнительного документа участие должника необязательно, поэтому для совершения тех или иных действий важно наличие доброй воли пристава. Участие пристава очень полезно при снятии ареста с имущества, находящегося вне досягаемости предприятия. В случаях оказания противодействия со стороны тех или иных структур пристава могут даже использовать подразделение физической поддержки, хотя, конечно, такое случается крайне редко.

### **Глава 3. КРИТЕРИИ ОТБОРА КАНДИДАТОВ НА ПРОВЕРКУ**

#### **3.1. Как планируются выездные налоговые проверки**

Зачастую итоги камеральных проверок дают повод для следующей проверки - выездной. Впрочем, налоговики "выезжают" не только к тем, кто вызвал сомнения и вопросы после камеральной проверки, но и просто в ходе плановых выездных проверок. Однако в последнее время их планы все больше строятся на подозрениях. Концепция системы планирования выездных налоговых проверок утверждена Приказом ФНС РФ от 30 мая 2007 г. N ММ-3-06/333@. Она показывает, как чиновники должны выявлять подозрительных налогоплательщиков. У таких организаций выездные проверки должны выполняться в первую очередь, требуют авторы Концепции. Остальным обещан "режим наибольшего благоприятствования". И создание "максимально комфортных условий для исчисления и уплаты налогов".

Подозрительный признак необязательно влечет за собой выездную проверку. Выявив его, инспектор захочет получить объяснения от руководителя или главного бухгалтера фирмы. От убедительности их аргументов, которые лучше готовить заранее, во многом зависит, будет ли ужесточен контроль или нет. Такова современная практика.

##### **Пример 1.**

Сейчас чиновники оценивают расчеты авансовых платежей по единому социальному налогу. Так они выявляют компании с низкой зарплатой персонала. Доход на одного работающего определяется из строки 040 раздела 2.1 расчета. Он исчисляется делением показателя графы 3 (Налоговая база для расчета ЕСН, зачисляемого в федеральный бюджет) на графу 6 (Общая численность физлиц, получивших облагаемый доход). Недостаточный уровень зарплаты иногда становится поводом для выездной проверки - указано в Концепции.

Отобрав подозрительные организации, ревизоры требуют пояснений. Нужные аргументы, как ясно из пункта 4 статьи 88 Налогового кодекса РФ, выбирает налогоплательщик. Среди доводов встречаются сведения из табеля учета рабочего времени. К нему иногда относятся формально, показывая 8-часовую отработку. Реально же рабочий день сокращается: по воле сотрудника, из-за неоправданности 8-часовой загрузки, отсутствия заказов... Падает и зарплата. Только с типовым табелем этого не докажешь. Тут вероятность выездной проверки намного выше, чем на предприятии, где табель отражает точную картину.

На зарплатных комиссиях, созданных налоговиками, многие фирмы уже столкнулись с тем, что табели используются против них. Постепенно к этому документу начинают подходить осторожней, иногда даже занижая отработанное время, приведенное в табеле. Это незаконно и делается исключительно в поисках оправдания невысокой зарплаты. Так коммерсанты стараются защититься на случай будущих ревизий и вопросов.

Еще Концепция показывает, как будут меняться проверки. ФНС РФ ждет от своих подчиненных экономического анализа. Например, они обязаны тщательней контролировать те фирмы, где рентабельность ниже среднеотраслевой. Детальней об этом поговорим ниже, а пока предупреждение - заранее готовьтесь проверять расчеты налоговиков. Ошибок в них будет много. Они есть даже сейчас, когда рентабельность нечасто оценивают.

##### **Пример 2.**

Проверяя ООО "Техноинвестпром", инспекция заявила о низкой рентабельности продукции. Она равна всего 1,69 процента. Столь мизерная величина, по мнению ревизоров, говорит о создании условий для незаконного возмещения НДС. Арбитраж решил иначе - нельзя считать

законными только операции с высокой прибылью. Да и сама рентабельность чиновники исчислили неправильно. "Входной" НДС, заплаченный поставщикам и подрядчикам, они включили в расходы, завысив их сумму. Тут же была занижена прибыль, так что очевидно двойное искажение. Суд поддержал не ИФНС, а организацию (Постановление ФАС Московского округа от 24 января 2007 г. N КА-А41/13648-06).

Иногда контролеры включают НДС в затраты и начинают обвинять фирму в убыточности деятельности. И это необоснованно, справедливо указывают судьи (пример - Постановление ФАС Дальневосточного округа от 11 апреля 2007 г. N Ф03-А51/07-2/466). "Входной" НДС обычно увеличивает расходы лишь у тех, кто выполняет необлагаемые операции (ст. 170 Налогового кодекса РФ).

Авторы Концепции предупреждают: если доход, численность работающих или другие показатели у налогоплательщика приближаются к предельным, то вероятно выездная проверка. Это относится к работающим на специальных налоговых режимах. Ими считают начисляющих ЕНВД (единый налог на вмененный доход), сельхозналог либо применяющих "упрощенку" (упрощенную систему налогообложения (УСН)). Налоговиков стоит поблагодарить за информацию. Особенно она полезна тем, кто учреждает сразу несколько фирм.

Пример 3.

При механическом заводе планировалось создать компанию, использующую УСН, и перевести на нее производственные активы. У такой операции не только деловые, но и налоговые цели. Например, с ее помощью избавляются от налога на имущество. "Упрощенец" его не платит (ст. 346.11 Налогового кодекса РФ). Есть и другие преимущества, поэтому схема довольно популярна.

Остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, оформленных на "упрощенца", не должна превышать 100 млн. рублей. Так установлено в подпункте 16 пункта 3 статьи 346.12 Налогового кодекса РФ. Исполняя его, налогоплательщики дробят свое имущество между двумя и более лицами. После выхода Концепции некоторые предпочтут увеличить число подставных организаций, чтобы стоимость активов каждой из них не приближалась к пределу. Вот и все, что добьются госслужащие.

Те опасности, которые бизнесмен может сам отследить, названы "Критериями самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков". Они приведены в разделе N 4 Концепции. Он наиболее важен. Имеющиеся там 11 критериев стоит разбить на три группы: отраслевые; деятельности налогоплательщика; оценки отчетности (таблица 1).

Таблица 1

Критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков

Группа критериев	Критерий
Отраслевые	Налоговая нагрузка предприятия ниже средней по отрасли или виду экономической деятельности
	Рентабельность в организации значительно ниже средней, определенной по тому же виду деятельности
	Средняя зарплата на предприятии ниже среднерегионального уровня у фирм с тем же видом экономической деятельности
Деятельности налогоплательщика	Заключение договоров с посредниками при отсутствии деловой цели. Наличие подозрительных операций
	Неоднократная смена налоговой инспекции, где учтена фирма
	Использование спецрежима при приближении к показателям, когда этот режим запрещен
Оценки отчетности	Отражение в отчетности убытков, полученных в течение нескольких налоговых периодов
	Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период. Критерий относится к НДС
	Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации

Расходы предпринимателя максимально приближены к его доходам за календарный год
Плательщик не дает пояснений, требуемых налоговиками при несоответствиях в деятельности

### 3.2. Оценка налоговой нагрузки, рентабельности и уровня зарплат

Выездная проверка фирмы может быть назначена, когда ее налоговая нагрузка ниже средней по отрасли или виду экономической деятельности. Таков первый критерий, и, к сожалению, в Концепции он недостаточно расшифрован. Начну с того, что почти у каждого есть несколько видов экономической деятельности. Для того чтобы знать это, необязательно изучать работу предприятий. Можно просто открыть Общероссийский классификатор видов экономической деятельности (утвержден Постановлением Государственного комитета по стандартизации и метрологии от 6 ноября 2001 г. N 454-ст). Он очень подробен. Например, в нем розничная торговля замороженными продуктами отделена от продаж незамороженных продуктов. Это два разных вида деятельности. Невозможно определить налоговую нагрузку по каждому.

Остается сравнивать показатели компании со средними по отрасли. Но и это сложно. Чиновники предложили лишь некоторые средние цифры: слишком укрупненные и нередко завышенные. Хотя, конечно, сопоставление с ними пригодится. Определить свою нагрузку просто - разделить общую сумму уплаченных за год налогов на выручку, очищенную от НДС и акцизов. Такая методика предложена на сайте ФНС РФ.

#### Пример 4.

Сумма налогов, перечисленных организацией за год, - 5 млн. рублей. В нее не входит налог на доходы физлиц, поскольку его фактические плательщики - работники. Не надо также учитывать штрафы и пени.

Выручка за этот же год составила 80 млн. рублей. Значит, налоговая нагрузка - 6,25% (5 млн. руб. : 80 млн. руб. x 100%). Это хороший уровень для розничной торговли, которую ведет предприятие. Там средний показатель 3,8 процента. Следовательно, нет причин для выездной проверки.

Полагаю, чаще будут учитывать не отраслевые соотношения, а динамику налоговой нагрузки по фирме. Ревизоры сопоставляют показатели отчетного года и предыдущих лет. Снижение уровня может косвенно свидетельствовать о нарушениях. Увеличение, наоборот, стать одним из оправданий.

#### Пример 5.

Инспекция отказалась возмещать налог ООО "Экспорттрейд", обвинив в неправильном оформлении документов, отсутствии экономического смысла сделок, а также в недобросовестности.

Неправильно оформленными назвали выписки банка, где нет штампов о проведении операций. Однако штампы ставятся только на платежках. Кроме того, банк подтвердил подлинность выписок. Поэтому суд не согласился с ревизорами. Также он отметил - общество получило прибыль (в арбитраж лучше предъявить декларацию по налогу на прибыль, что и сделано организацией). Нельзя говорить об отсутствии экономического смысла. Не принят и довод о недобросовестности. ООО сдало в суд документы, подтверждающие повышение зарплаты и увеличение штата. К ним добавлены документы, показывающие - "Экспорттрейд" получил скидки от поставщиков в 5 - 8 процентов. Следовательно, у него возрастут налоги (с зарплаты и прибыли) и налоговая нагрузка. Данный факт стал последним аргументом, после которого иск ИФНС отклонили (Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 5 декабря 2006 г. N 09АП-16078/2006-АК).

Бухгалтеру фирмы желательно хоть раз в год отслеживать уровень налоговой нагрузки. Не только по уплаченным налогам (как показано в примере 4), но и по начисленным за год. Формула дана в пункте 4 Методики, одобренной Постановлением Правительства РФ от 23 июня 2006 г. N 391. Уровень узнается делением начисленной за календарный год суммы налогов и сборов на общую выручку. В Методике из налогов приказано исключать пенсионные взносы, НДС и акцизы. Но лучше не учитывать одни пенсионные взносы как не относимые прямо к налоговым платежам. НДС и акцизы стоит брать (за вычетом "входного" налога, отнесенного в дебет счета 68). Выручка берется по данным бухучета.

#### Пример 6.

За 2007 год общая сумма налогов, подлежащих уплате в бюджет, составила 3,8 млн. рублей. Узнать ее просто - из раздела 1 деклараций. Надо не забыть учесть всю отчетность за 2007 год, где показываются фактические суммы налогов. В том числе и сданную в 2008 году, и "уточненки".

Налоги делим на выручку (строка 010 Отчета о прибылях и убытках) - 76 млн. рублей. Тогда налоговая нагрузка за 2007 год равна 5 процентам (3,8 млн. руб. : 76 млн. руб. x 100%). Если по итогам 2008 года данный уровень ниже, то повышается вероятность проверки.

Уменьшение нагрузки бывает вызвано и вполне законными обстоятельствами. К примеру, организация выходит на новый рынок, назначая минимальную наценку на свой товар. Или сокращает ее ради роста объемов продаж и прибыли. Причины всегда удастся найти, только лучше искать их заранее. Это возможно, если налогоплательщик сам отследит уровень.

Кроме того, причиной сокращения нагрузки бывает изменение договоров. Оно законно, когда у изменения есть и деловые цели, а не только налоговые. Так решил Пленум ВАС РФ (п. 4 Постановления от 12 октября 2006 г. N 53). Впрочем, проверяющим он зачастую не указ.

#### Пример 7.

ООО "Стройинвест-Бета" выполняло функции заказчика строительства торгового центра "Ашан". В задачи общества входило привлечение заемных средств и сопровождение самих работ. Они начинаются с выбора проектной организации, продолжаются контролем за строительством и заканчиваются приемкой торгового центра у подрядчика. У компании нет обязанности самой вести строительство. Поэтому она считала свои функции посредническими, как по агентскому договору (ст. 1005 ГК РФ). НДС фирма определяла не со всех поступивших сумм, а лишь со своего вознаграждения. Так же и налог на прибыль.

Это соответствует пункту 1 статьи 156 и подпункту 9 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса РФ. Но чиновники потребовали начислить налоги со всех поступлений. По их мнению, "Стройинвест-Бета" - генеральный подрядчик. Ему следовало подписать договор строительного подряда и включать все полученные деньги в выручку.

Когда потребовалась аргументация, то доводы инспекторов сводились к тому, что обычно составляется договор подряда. Агентские соглашения служат лишь для налоговой экономии. Но это не аргументация - решил суд. Строительные работы общество не проводило, а договор строительного подряда заключается именно на них (это видно из ст. 740 ГК РФ). Функции ООО сведены к представлению клиента и защите его интересов перед реальными подрядчиками. Это деловые цели, они подходят агентскому договору (ст. 1005 ГК РФ). Подрядчики привлечены и выполняли все работы самостоятельно - ясно из контрактов с ними, предъявленных "Стройинвест-Бета". Доначисление налогов незаконно - так признал и ФАС МО (Постановление ФАС Московского округа от 15 февраля 2007 г. N КА-А41/199-07).

От налоговой нагрузки перейдем ко второму, более четкому критерию - сравнению уровня рентабельности со средним по отрасли. Среднеотраслевые данные можно узнать из справочников Росстата, на сайте этого ведомства ([www.gks.ru](http://www.gks.ru)) или Минэкономразвития РФ ([www.ecopoty.gov.ru](http://www.ecopoty.gov.ru)). Или использовать цифры налоговиков. Рентабельность установим по бухучету - сказано в Концепции. Если точнее, из формы N 2 "Отчет о прибылях и убытках", утвержденной Приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. N 67н. Нужный показатель равен отношению прибыли от продаж к себестоимости проданных товаров, увеличенной на коммерческие и управленческие расходы. Так мы определим рентабельность продукции (работ, услуг).

#### Пример 8.

В таблице 2 дана выдержка из отчета о прибылях и убытках ООО "Реал" за девять месяцев 2007 года. Видно, что рентабельность продукции за этот период составила 15 процентов (7200 : (38400 + 4500 + 5100) x 100%). За тот же период 2006 года она равна 20 процентам (6000 : (21000 + 4300 + 4700) x 100%). Тут инспекторы, возможно, будут сравнивать рентабельность со средней по отрасли. Но скорее они обратят внимание на другое - снижение рентабельности по сравнению с аналогичным показателем в 2006 году. Этот критерий не приведен в Концепции, но активно используется на практике (пример - Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 19 июня 2006 г. N Ф04-3537/2006(23525-А46-14)). Поэтому желательно отслеживать динамику рентабельности и при необходимости заранее готовить объяснения для ИФНС.

## Выдержка из отчета о прибылях и убытках ООО "Реал"

Показатель		тыс. руб.	
Наименование	Код	За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	020	(38400)	(21000)
Коммерческие расходы	030	(4500)	(4300)
Управленческие расходы	040	(5100)	(4700)
Прибыль (убыток) от продаж	050	7200	6000

Еще на сайте ФНС РФ приказано считать рентабельность активов - отношение общей прибыли к итогам баланса. Это соотношение данных строки 140 формы N 2 к строке 300 баланса.

Рассматриваемый критерий (в отличие от налоговой нагрузки) применим и для работающих в разных сферах деятельности. Доходы и расходы по основным видам бизнеса должны раскрываться в форме N 2. Или по крайней мере в бухучете.

Если уровень рентабельности на предприятии значительно (на 10 процентов и более) ниже среднего по отрасли, то вероятность выездной проверки увеличивается. Есть ИФНС, где уже тщательно контролируют налогоплательщиков с низкой рентабельностью. В частности, инспекции из Санкт-Петербурга.

## Пример 9.

Проверяя ООО "Рapid", инспекция признала незаконным вычет НДС, который предъявлен поставщиками. Чиновники указали - товар продан с мизерной рентабельностью. Это свидетельствует о недобросовестности общества. Кроме того, у предприятия нет основных средств, в штате работает всего один сотрудник. Такими силами нельзя выполнить сделки, показанные в учете. Они фиктивны.

Налогоплательщик возразил: инспекция не доказала физическую невозможность сделок. Продажи допустимы и силами одного работника без собственных основных средств - с привлечением имеющихся у покупателя. Невысокая рентабельность и убытки - лишь малоэффективное использование капитала. Его нельзя считать нарушением. Так следует из пункта 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53. Организация выиграла (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 22 марта 2007 г. N A56-30660/2005).

Здесь показан простой случай. В деятельности общества мало подозрительных обстоятельств (или налоговики не утруждали себя сбором доказательств). Когда есть множество фактов, косвенно свидетельствующих против фирмы, то минимальная рентабельность становится одним из аргументов, победных для чиновников. Тут стоит вспомнить Постановление ФАС Северо-Западного округа от 18 апреля 2006 г. N A56-42064/2005. В нем речь шла о возмещении предприятию якобы переплаченного им НДС на сумму свыше 10 млн. рублей. В его штате также работал всего один человек. Не было и основных средств. Помимо этого имелись и другие странности - деятельность компании очень ограничена. Она отпускала покупателю товар в долг и сама оплачивала его векселями, то есть отсутствовал реальный денежный оборот. Еще счета всех участников операции были в одном банке. Наконец, рентабельность спорных операций составила 0,0001 процента. Каждый факт, взятый по одиночке, - не нарушение. Вместе же они показали суду недобросовестность действий организации. Против нее сыграло еще и отсутствие объяснений незначительной рентабельности. С ними итог мог быть другим.

## Пример 10.

Инспекция обвинила ООО "Лидо XXI" в работе с практически нулевой рентабельностью и в занижении цен. Это стало причиной для отказа в возмещении НДС. Налогоплательщик выдвинул контрдоводы - цена по первой сделке уменьшена специально, чтобы привлечь делового партнера. В дальнейшем с ним заключались другие контракты, также предъявленные в суд. Они были более прибыльными для общества. Его действия экономически оправданны, а претензии чиновников - необоснованны (решение АС г. Москвы от 29 июля 2005 г. N A40-34656/05-118-331).

Могут быть и другие объяснения. Одно из них - конкуренция на рынке (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 24 ноября 2006 г. N А56-54/2006), из-за которой приходится назначать минимальную наценку. Такой довод желательно подкрепить документами, где видны существующие на рынке цены. Это прайс-листы поставщиков, рекламные сведения, информация с бирж и т.п. При сомнении налоговиков в ценах они должны опровергнуть вашу позицию. Данная норма, вытекающая из пункта 3 статьи 40 Налогового кодекса РФ, не раз подтверждалась судьями. Хотя бы в Определении Конституционного Суда РФ от 4 декабря 2003 г. N 441-О.

Еще среди объяснений низкой рентабельности бывает маркетинговая политика, когда фирма увеличивает товарооборот благодаря минимальной наценке. Здесь пример - Постановление ФАС МО от 22 июля 2005 г. N КА-А40/6606-05. Опять-таки рост товарооборота и прибыли лучше подтвердить документами. Той же формой N 2.

Кроме защиты, предприятию стоит тестировать доводы налоговиков. Они нередко допускают ошибки (в частности, увеличивая затраты на входной НДС) или берут тот показатель, который им выгоден.

#### Пример 11.

Инспекторы сочли недобросовестным плательщиком ООО "БСЖВ Лизинг", так как у него почти отсутствует рентабельность оборотного капитала. Она исчисляется отношением прибыли, оставшейся после уплаты налогов, к стоимости оборотных активов (запасы, готовая продукция, товары, дебиторская задолженность), приведенных в разделе 2 баланса. Так установлено в пункте 3.17 Методических указаний, одобренных Приказом Федеральной службы по финансовому оздоровлению и банкротству от 23 января 2001 г. N 16.

Организация не стала оспаривать методику. Показатель может оказаться и верным. Допустим, уплачены значительные налоги (после выездной проверки) или существенна дебиторская задолженность. Но плательщик обратил внимание на избирательность инспекторов. Те сами установили, что рентабельность продаж (отношение прибыли до уплаты налогов к выручке) - 43 процента. Это очень высокое значение. Оно показывает - фирма не скрывала прибыль. Налоговики не учли этот критерий, вынося свои обвинения. Так решил суд (Постановление ФАС МО от 6 февраля 2007 г. N КА-А40/12857-06). Дело, ранее выигранное ИФНС, направлено на новое рассмотрение.

Споры встречаются и в оценке следующего критерия, предложенного авторами Концепции.

В группу риска попали работодатели, у которых средняя зарплата на сотрудника ниже средней по осуществляемому ими виду деятельности. Необходимый ориентир рекомендовано брать на сайтах региональных отделений Росстата или ФНС РФ, в налоговых инспекциях, из печати и т.п. Придерживаться его чиновники заставляют почти всех (исключение - бюджетники, некоммерческая сфера и т.д.).

Контролеры сами отслеживают предприятия с низким (по мнению госслужащих) уровнем зарплаты. Их чуть ли не автоматически признают нарушителями, что видно из ряда документов. Например, из письма УФНС РФ по г. Москве от 17 мая 2006 г. N 15-11/290. При низкой зарплате угрожают не только комплексные проверки, когда налоговики придут на ревизию вместе с представителями милиции, трудовой инспекции, других контролирующих инстанций. Могут применяться и "более жесткие меры... в том числе ограничивающие финансово-хозяйственную деятельность этих организаций на территории города".

Такие посулы комиссий противозаконны. Но большинство компаний вынуждены с ними считаться. Им приходится или поднимать зарплату, или доказывать обоснованность ее невысокого уровня. Аргументами тут становится неполный рабочий день, низкая квалификация персонала, небольшой опыт работы предприятия и проч. Кроме того, есть хорошая судебная практика.

#### Пример 12.

Проверив декларацию по соцналогу ЗАО "Руссдах", инспекция доначислила ЕСН, пени и штраф. На общую сумму около 500 000 рублей. При этом нарушений не установлено. Контролеры сослались на то, что "заработная плата, выплачиваемая работникам общества, ниже прожиточного минимума". Следовательно, можно определить налоги расчетным путем, то есть не от показанной в учете зарплаты. Это позволяет подпункт 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса РФ, решили чиновники.

Они проиграли (Постановление ФАС МО от 18 января 2007 г. N КА-А40/13656-06). Соцналогом облагаются выплаты по трудовым и гражданско-правовым договорам, начисляемые в пользу физических лиц (п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ). Сначала должен возникнуть доход у физического лица, а уж потом налог. Такое же правило действует для НДФЛ (п. 1 ст. 226 Налогового кодекса РФ) и пенсионных взносов (п. 2 ст. 10 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ). Значит, платежи нельзя взимать с условной суммы.

Ревизоры зря обращаются к статье 31 Налогового кодекса РФ и применяют расчетный путь определения налогов. Он допустим в исключительных ситуациях, перечисленных в Кодексе. Например, когда учет компании не позволяет исчислить налоги. Таких претензий к ЗАО "Руссдач" нет.

### 3.3. Выявление транзитных договорных схем и нереальных сделок. Подозрительный адрес офиса

Следующую группу критериев открывает оценка договоров. Причиной проверки становится заключение договоров с перекупщиками или посредниками без деловой цели, то есть разумных экономических либо других причин. Так критерий расшифрован на сайте ФНС РФ. Там же сказано: налоговики должны обращать внимание на "обстоятельства, свидетельствующие о... получении необоснованной налоговой выгоды". Они даны в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. (п. 5 и 6) N 53.

Сотрудничество с посредниками, как и другие обстоятельства, указанные в Постановлении N 53, конечно, не нарушение. Оно может использоваться против фирмы, если имеется множество фактов, косвенно показывающих вероятный уход от налогов. Авторы Концепции предлагают взвешивать все такие обстоятельства вместе, и это нормально. Ненормально, когда предприятие обвиняют при малейшем подозрении.

Таблица 3

#### Факты, свидетельствующие о получении необоснованной налоговой выгоды

N п/п	Подозрительные факты (мнение Пленума ВАС РФ)
Факты, которые могут свидетельствовать о необоснованности налоговой выгоды	
1.1	Операции, показанные налогоплательщиком, он на самом деле не мог выполнить. Это нереально, поскольку у него не хватает времени или материальных ресурсов. Либо сделка недостижима "с учетом места нахождения" нужного для нее имущества
1.2	Отсутствие технических либо кадровых условий для осуществления операций, показанных в учете. То есть у фирмы недостаточно персонала, оборудования, складов, транспорта, прочих основных средств
1.3	Выборочный учет, когда фиксируются только операции, необходимые для снижения налогов
1.4	Сделки с товаром, который не выпускался или не мог быть произведен в объемах, указанных налогоплательщиком
Операции, которые суд должен исследовать, определяя, - есть ли у них экономическая цель или один уход от налогов	
2.1	Особые формы расчетов, свидетельствующие о групповой согласованности. К примеру, все участники расплачиваются векселями
2.2	Свидетельствующие о групповой согласованности сроки платежей. Скажем, выполняемые в один день расчеты между несколькими фирмами
Факты, которые сами по себе не нарушения, но могут быть использованы против налогоплательщика (если имеются другие подозрительные обстоятельства)	
3.1	Создание компании незадолго до совершения операции
3.2	Взаимозависимость участников сделок
3.3	Неритмичный характер операций
3.4	Ранее допущенные налоговые нарушения
3.5	Разовый характер сделки
3.6	Осуществление операции не по месту нахождения компании
3.7	Выполнение операций через один банк
3.8	Наличие транзитных платежей между взаимосвязанными участниками

## Пример 13.

Проверив акционерное общество, инспекция доначислила налоги. При этом чиновники заявили: компания зависила расходы и "входной" налог, предъявленный к вычету. Она приобрела материалы у перепродавца, хотя могла купить напрямую у производителя.

Суд этот довод не принял (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 21 марта 2005 г. N А82-437/2004-15). Весь комплект документов, подтверждающих затраты и вычет НДС, предприятием собран. ИФНС не указала, из чего следует, что сотрудники общества "должны были или могли осознавать вредный характер последствий при приобретении" товаров у посредника.

Ревизоры не учитывают российскую практику. У нас многие производители сами не отпускают товар. Они продают его только приближенным контрагентам, а те выходят на открытый рынок. Так и получают цепочки посредников, привлекающие внимание контролеров. Особенно если речь идет о возмещении НДС либо о значительных расходах. Тут и судьи могут потребовать от предприятия доказательств того, что посредники нужны (пример - Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 13 февраля 2007 г. N Ф04-303/2007(31012-А46-26)). Поэтому в спорных ситуациях лучше подбирать нужные доводы. Они делятся на две группы.

Первая группа показывает невозможность приобретения товара у самого производителя. К примеру, его отрицательный ответ на предложение о заключении договора. Или его сообщение о том, что по "вопросам реализации надо сотрудничать с..." (даются контакты избранных компаний).

Вторая группа характеризует выгодность обращения к посреднику. У него более высокая по сравнению с производителем цена товара. Но могут быть и преимущества, окупающие этот недостаток. В частности, возможность рассрочки платежей, более удобные условия доставки, широкий ассортимент. Аргументов масса. Надо только их найти и предъявить чиновникам, а также судьям. Очень хорошо, когда факты собраны заранее, до появления вопросов у ИФНС. К примеру, выбор продавца может поясняться в служебной записке специалистов отдела логистики (из которой видны вышеуказанные плюсы работы с посредником).

Пользу от посредников иногда вынуждены доказывать и поставщики.

## Пример 14.

Инспекция обвинила ООО "Волжский оргсинтез" в завышении расходов. По утверждению чиновников, общество не должно привлекать посредников к реализации товара. У него имелись налаженные связи с покупателями, свой отдел продаж, сотрудники сами вели переговоры с клиентами. Налоговики даже отметили наличие у фирмы сайта с ее адресом. По их мнению, его достаточно для успешной реализации товаров. Суммы, заплаченные посреднику, "не отвечают принципу рациональности".

Такой термин, как рациональность, в Кодексе отсутствует, возразили представители организации, а вслед за ними - судьи (Постановление ФАС ПО от 31 октября 2006 г. N А12-8284/06-С51). Расходы на привлечение посредника документально подтверждены. Кроме того, он помог в заключении ряда сделок. Сотрудничество с ним оправданно.

Наличие собственного отдела не показывает, что компания обязана выполнять продажи только своими силами. Привлечение третьих лиц нередко помогает не только увеличить доходы, но и снизить расходы. К примеру, на рекламу, командировки к покупателям, доставку товаров и т.п. Это тоже становится аргументом в общении с ревизорами.

Еще чиновники должны выявлять физически нереальные сделки. Их наличие, как видно из Концепции, повод для выездной проверки и дальнейшего начисления налогов.

## Пример 15.

Проверяя ООО "Корус-Байконур", контролеры обратили внимание на несколько странных обстоятельств. В частности, на одновременное заключение договоров одним лицом в разных регионах: Москве, Челябинской области, Татарстане и Башкирии. Физически это невозможно, обоснованно решали налоговики. Организация потеряла право на льготы и не смогла учесть часть затрат. Все это стало одной из причин доначисления налогов, с которым согласился и суд (Постановление ФАС МО от 28 июля 2006 г. N КА-А40/5876-06).

Есть и другие случаи, когда в подобных ситуациях договоры признавали фиктивными. Например, Постановление Президиума ВАС РФ от 23 января 2007 г. N 8300/06. В нем аргументом против налогоплательщиков стала идентичность договоров, заключенных в разных городах "в течение нескольких дней, несмотря на территориальную отдаленность участников сделки".

Не зная российской практики, можно согласиться с проверяющими и арбитрами - нереально в один день посетить несколько городов, подписывая договоры. Зная же действительность, от

обвинений лучше воздержаться. Большинство контрактов составляются по шаблону, где уже забита "шапка" с указанным в ней местом заключения. Обычно оно совпадает с местом регистрации одного из участников сделки. Допустим, это Новосибирск. С этим документом представитель компании может выехать к своему контрагенту (либо отправить бланк по факсу, почте, курьером) из другого региона. Скажем, из Москвы. Точно так же поступит руководитель предприятия из Калининграда, Сочи, Мурманска... Директор столичной фирмы утвердит договоры, не выходя из офиса. Но по бумагам получится, что он за день объехал всю страну. Отсюда и претензии проверяющих (как их избежать, показано в таблице 4).

Таблица 4

Защита от претензий по месту заключения договора

N п/п	Способ защиты
1	Следить за тем, чтобы местом заключения договора указывалось то, где он действительно подписан. Это самый надежный способ. Подобный контроль обычно выполняет юрист либо главбух
2	Наладить контроль договоров, подписываемых "задним числом". Случается, что в организации ставят удобную и отличную от реальной дату подписания контракта, забыв проверить, а был ли директор в этот день в офисе. В итоге случаются разночтения, когда директор одновременно находился в командировке и подписывал документы на рабочем месте. Этот контроль - задача секретаря
3	Фиксировать командировки руководителя. Бывает, что он едет в командировку, не оформляя удостоверение, не проводя поездку официально и проч. То есть менеджер числится находящимся в офисе, а сам заключает контракты в других городах. Возникают разночтения, привлекающие налоговиков
4	Фиксировать случаи замещения руководителя (ситуация близка к предыдущей). То есть, когда вместо директора соглашения утверждает заместитель, проще показывать это официально, а не идти обходными путями (подписание "задним числом" и проч.)
5	Регистрировать приезд в ваш офис представителей контрагентов (если в договоре местом утверждения значится чужой город). Вам надо доказать - контракт подписан по месту нахождения вашей фирмы, партнеры приезжали лично. Аргументы разнообразны: авансовый отчет на списание представительских расходов, журнал приема посетителей и т.д.
6	Сохранять конверты, когда договорами обменивались по почте (или же не выкидывать курьерские документы). Отличное доказательство того, что директор не выезжал из офиса
7	Делать в договоре приписку о его реальном месте утверждения. Способ редко используется. Нестандартные условия контрактов привлекают инспекторов. Годятся и другие способы - все, что найдут налогоплательщики. Если дело дойдет до суда, то стоит еще сказать: неясности с местом подписания договора могут быть лишь подозрительным фактом. Они не нарушение - подтверждают многие арбитры (пример - Постановление ФАС МО от 10 января 2007 г. N КГ-А40/11223-06). Не сказано, что в шапке документа должно стоять место его подписания

Вопросы не исключены в других близких ситуациях. К примеру, агентам по продажам иногда выдаются бланки договоров с заранее проставленной подписью директора (еще вариант - агенты расписываются за руководителя). Таким образом, сотрудники могут сразу заключать соглашения с клиентами, и это удобно в бизнесе. Зато опасно с налоговой точки зрения. Поэтому спокойней оформлять на работников доверенность на право подписи контракта.

Еще, доказывая мнимость операций, инспекторы иногда утверждают: фирма продала столько товара, сколько не произведено. Это явный признак нарушения. Иногда чиновники правы, но бывает, они подтасовывают факты.

Пример 16.

ООО "Трейд-Сервис" не может вычесть "входной" НДС, поскольку им показана фиктивная реализация товаров. Такой вывод сделали налоговики. Они посчитали количество проданного товара нереальным и превышающим объем производства у поставщика. Налогоплательщик и арбитраж не согласились (Постановление ФАС МО от 22 марта 2007 г. N КА-А40/759-07-П). Контролеры допустили элементарную ошибку - не учли начальные остатки товаров у продавца. Они также реализованы, и это законная причина отклонений объемов продаж от выпуска.

Расчеты векселями или цепочка платежей, произведенных в один день, тоже подозрительное обстоятельство. Это следует из Концепции и Постановления N 53. А способы защиты показывает судебная практика.

Пример 17.

ООО "Парус" уменьшило долг перед бюджетом на входной НДС, оплаченный векселями. Проверяющие обвинили общество в нарушении, указав - векселя не будут погашены. Значит, предприятие вычло налог, хотя не понесло и не понесет расходов. Но общество предъявило в суд акт передачи векселей. Из него ясно, что как минимум часть ценных бумаг уже передана. Даже если бы этого не произошло, контролеры обязаны доказать - векселя не станут погашаться в будущем. Фискалы не нашли аргументов и проиграли (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 7 мая 2007 г. N А56-15084/2006).

Векселя или одновременно производимые расчеты могут сыграть против налогоплательщика, когда есть другие доказательства его вины. Поэтому чиновникам велено тщательней проверять использующих подобные схемы расчетов.

Из других случаев, о которых сказано в Постановлении N 53 и в таблице 3, при "камералках" проще всего отследить неритмичный характер операций. Ситуации, когда выручка или прибыль одного квартала значительно отличается от поступлений другого, видны из отчетности. Заметив их, инспекция может запросить пояснения - почему столь велики расхождения. Тут надо заранее подумать об аргументах, что зависят от специфики фирмы. К примеру, если она работает лишь с несколькими клиентами, то уход одного из них станет причиной значительного падения доходов. Или они могут снижаться, если коммерсант меняет основной бизнес, что вначале чревато потерями прибыли.

Не у всех получается убедить контролеров. Иногда довод о неритмичности анализируется в суде.

Пример 18.

Проверив ЗАО "Тексконтракт", чиновники обвинили его в уходе от налогов. Одним из доводов стало существенное уменьшение выручки и прибыли. Причем оно связано с заключением сделок, где сразу ожидался убыток - закупочная цена товаров была выше продажной.

Оправдываясь, плательщик объяснил их необходимость. Он указал - продукцию требовалось скорее реализовать для предотвращения потерь, вероятных "в связи с неблагоприятной экономической конъюнктурой". Ее причина - резкое снижение цен и перенасыщение рынков товаром из Китая. В доказательство организация предъявила статистический обзор по российскому и зарубежному рынку хлопка, где подтверждались ее выводы. Отказаться от сделок ЗАО не могло. Ему нужно обеспечить свое присутствие в отрасли, выплачивать работникам зарплату и т.п. Взвесив все аргументы, суд отклонил иск налоговиков (Постановление ФАС МО от 19 января 2007 г. N КА-А40/13150-06).

Нестандартные операции приходится чаще аргументировать перед инспекторами и судьями. Сделав этот вывод, переходим к следующему критерию Концепции.

Выездная проверка может быть вызвана миграцией между ИФНС, пишут авторы Концепции. Этот термин расшифровывается на сайте ФНС РФ - под подозрением окажутся фирмы, которые хотя бы дважды (с момента госрегистрации) сменили адрес, указанный в уставе или учредительном договоре. Смена учитывается, только если юридическое лицо переведено в другую инспекцию. Критерий применим лишь для перерегистрации самой компании. Открытие и закрытие подразделений не становятся подозрительными обстоятельствами. Кроме того, критерий не используется, если смена происходит не из-за нового адреса, а по другим причинам. Например, организацию заставили регистрироваться в МИФНС по крупнейшим налогоплательщикам.

Смена инспекции и раньше становилась поводом для выездной проверки. Так что с выходом Концепции почти ничего не изменится. Разве что к "мигрантам" станут относиться чуть подозрительней и им придется чаще идти в арбитраж.

Пример 19.

Сменив свой адрес и налоговую, организация должна восстановить НДС, ранее принятый к вычету. В бюджет следует заплатить налог, исчисленный от остаточной стоимости основных средств. Такой парадоксальный вывод сделан в акте проверки ООО "ЦИТЭК". Не согласившись с ним, предприятие обратилось в суд и выиграло (Постановление ФАС МО от 23 октября 2006 г. N КА-А41/10284-06). Судьи указали - есть особенности расчета НДС у реорганизуемой компании (ст. 162.1 Налогового кодекса РФ). Но, во-первых, они не предусматривают восстановления налога. Во-вторых, смену адреса нельзя признать реорганизацией. Это не слияние, не присоединение, не разделение (выделение) и не преобразование. Только эти процессы относятся к реорганизации (п. 1 ст. 57 ГК РФ).

Неофициально подозрительным признаком считается учреждение компании по адресу массовой регистрации. Либо сотрудничество с учтенными там партнерами. Адресом массовой регистрации назван тот, где значится более 10 фирм.

Попало ли в этот список место "прописки" вашей организации либо контрагента, легко узнать на сайте ФНС РФ ([www.nalog.ru](http://www.nalog.ru)). Там размещен баннер "Проверьте, не рискуете ли вы и ваш бизнес?". Ударяя по нему, вы попадете в справочник адресов. Набрав нужный регион, город, улицу и дом, выясните, опасен ли заявленный адрес. Если все нормально, то программа выдает сообщение: "Адресов массовой регистрации по указанным критериям не найдено". В ином случае сообщается количество предприятий, зарегистрированных в интересующем вас доме. Для примера наберем адрес: "г. Москва, ул. Ташкентская, д. 9". Увидим - там значится почти 600 юридических лиц. Это не нарушение, но причина для дополнительных ревизий и придинок.

Если вы сами учтены по подобному адресу, то не исключен вызов в инспекцию, которая требует предъявить "доказательства фактического присутствия налогоплательщика". Чиновники могут запросить договор аренды помещения и его план. Также поинтересуются, кто еще из организаций находится в том же доме, что и вы; когда именно там бывает ваш руководитель; где его рабочее место и проч. Особенно часты такие вопросы в крупных городах. Официально у налоговиков нет права на подобный контроль. Это их не смущает, плательщикам обычно предлагают прийти в ИФНС. Теоретически от данного предложения можно отказаться, но тогда вероятны выездная ревизия, блокировка счетов и другие неприятности. Практика доказывает - спокойней дать пояснения или пройти перерегистрацию по реальному месту деятельности. Обычно контролеры не принимают каких-либо мер к тем, кто пришел в ИФНС.

Второй вариант - адрес массовой регистрации принадлежит контрагенту. Об этом желательно узнать самим (используя тот же поиск на сайте ФНС РФ), а не от налоговиков. Тогда предприятие может или отказаться от работы с партнером, или запросить у него копию свидетельства о регистрации либо выписку из госреестра, либо свидетельство о присвоении ИНН. Данные бланки гарантируют - поставщик учтен в ИФНС. Это, в свою очередь, доказывает - налогоплательщик проверил контрагента и принял все меры к соблюдению законов. Подобной логики придерживаются многие судьи (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 17 апреля 2007 г. N А56-55846/2005; ФАС ПО от 10 октября 2006 г. N А65-4267/2006-СА1-23).

И без самоконтроля некоторые организации выигрывают в арбитраже (пример - Постановление ФАС МО от 23 января 2007 г. N КА-А40/13413-06). Такие решения справедливы - вы не обязаны проверять партнеров. Кроме того, в офисных центрах часто работают десятки фирм. Бессмысленно считать их деятельность незаконной.

Вместе с тем массовые или фиктивные адреса в совокупности с другими подозрительными признаками могут привести к доначислению налогов, одобренному судом (Постановление ФАС МО от 20 марта 2007 г. N КА-А40/1648-07-П и др.). Причем в вину поставят и отсутствие контроля. Лучше его не упускать.

#### 3.4. Критерии отбора организаций, работающих на специальных налоговых режимах

Следующий критерий для тех, кто работает по "упрощенке" либо платит ЕНВД или сельхозналог. Здесь выездная проверка грозит, если показатели хотя бы два раза в течение календарного года приблизились к предельным значениям, дающим право на спецрежим. Так пишут авторы Концепции. На сайте ФНС РФ расшифровывается, о каких пределах идет речь (см. таблицу 5).

Таблица 5

Пределы, достижение которых грозит выездной проверкой

Показатель	Максимум, введенный в НК РФ (при превышении спецрежим запрещен)	Предел из Концепции (95% от данного в НК РФ)
Упрощенная система налогообложения		
Средняя численность работников компании или предпринимателя	100 человек	95 человек
Годовая выручка в 2007 году (определенная с учетом индекса-дефлятора, равного 1,241)	24,8 млн. рублей	23,56 млн. рублей
Определенная по данным бухучета остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, принадлежащих юрлицу	100 млн. рублей	95 млн. рублей
Доля участия других организаций в уставном капитале фирмы	25%	23,75%
Единый налог на вмененный доход		
Площадь торгового зала или зала обслуживания посетителей	150 кв. м	142,5 кв. м
Количество машин, оказывающих транспортные услуги	20 ед.	19 ед.
Площадь спальных помещений в гостинице или ином подобном объекте	500 кв. м	475 кв. м
Единый сельскохозяйственный налог		
Доход от реализации сельхозпродукции в общей выручке	Не менее 70%	Не менее 73,5%

В подходах чиновников много странного. Так не расшифровано, какую выручку надо брать "упрощенцу", если с части доходов он платит ЕНВД. Полагаю, "вмененные" поступления не будут учитываться. Это видно из писем Минфина России от 5 декабря 2006 г. N 03-11-05/265 и от 28 октября 2005 г. N 03-11-04/3/123. Там указано - при УСН предельный доход определяется без "вмененной" выручки. Поэтому нет смысла оценивать все суммы.

Говоря, что подозрительно двукратное приближение значений к лимитным, сотрудники ФНС РФ также не заканчивают свою мысль. Поясню это на небольшом примере. В фирме, использующей УСН, всегда трудятся 97 человек. Непонятно, как часто будет определяться приближение к лимиту: каждый день, или каждый квартал (при сдаче декларации), или раз в год? В Концепции нет ответа на этот вопрос, и, видимо, каждая инспекция сама примет решение. Отсюда вывод: поводом для выездной проверки может стать даже однократное приближение к пределу. А не двукратное, как по Концепции.

Кроме того, ее авторы не учли изменения в спецрежимах, внесенные Федеральным законом от 17 мая 2007 г. N 85-ФЗ, что вводятся с 2008 года. Тогда появятся еще несколько пограничных показателей у "вмененщиков". В частности, для площади торгового места, сдаваемого в аренду (если она превысит 5 кв. м, то налог берется с метража). Эти ограничения тоже, вероятно, станут учитываться в новом году для оценки необходимости выездной проверки.

В ходе выездных проверок чиновники попытаются доказать - организация занизила показатели. Она не вправе работать по спецрежиму, а должна рассчитывать налоги по общим правилам. Тут платежи окажутся выше. Поэтому могут доначислить не только налоги, но и штрафы с пенями.

Отстаивая свою правоту, контролеры начнут придираться к формальностям. Скажем, проверяя "вмененщика", занятого грузоперевозками, они посмотрят, не передавал ли он машины по генеральной доверенности. Такие автомобили фактически проданы, но номинально они собственность первоначального владельца. Их количество учитывается при определении возможности работать с ЕНВД. Это может стать решающим, когда число машин близко к критическому. Кроме того, надо подготовиться к проверке всех договоров аренды транспорта.

Пример 20.

В договоре арендатора с владельцем грузовиков введено условие пролонгации контракта. Он считается продленным, раз ни одна из сторон не заявила письменно о его расторжении.

Условие типично, на него часто не обращают внимания. Так было и в нашем случае, хотя договор фактически не применялся и собственник транспорта не выделял автомобилей. Естественно, "вмененщик" их не учитывал.

Когда налоговики выполнили проверку, они подтвердили - количество таких машин не влияет на сумму ЕНВД. Это ясно из пункта 3 статьи 346.29 Налогового кодекса РФ - налог взимается от количества автомобилей, используемых в перевозке. Но ревизоры усомнились в другом вправе ли коммерсант вообще применять ЕНВД? Спецрежим недопустим, если у налогоплательщика более 20 транспортных средств (в том числе арендованных), которыми он может распоряжаться (пп. 5 п. 2 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ). Договоры аренды номинально действуют. Бизнесмен вправе использовать указанные там машины. Их количество вместе с реально эксплуатируемыми превысило 20 единиц. Значит, спецрежим необоснован. Плательщику доначислены налоги по обычной системе налогообложения, в том числе НДС. Их сумма больше ЕНВД.

У "упрощенцев" столь же внимательно станут анализировать договоры с работающими. Здесь чиновники постараются увеличить среднюю численность. Если она превысит 100 человек, то право на УСН утеряно (п. 4 ст. 346.13 Налогового кодекса РФ). Итог - доначисление налогов по общей системе.

Детальные ревизии грозят и тем фирмам-"упрощенцам", у которых стоимость внеоборотных активов близка к 100 млн. рублей. Контролеры станут пересчитывать амортизацию, определенную по правилам бухучета. Их задача - найти ее завышение и занижение остаточной стоимости основных средств с нематериальными активами. Когда она составит более 100 млн. рублей, опять-таки последует доначисление налогов.

### 3.5. Оценка показателей отчетности

Переходим к последней группе критериев. Она основана на отчетности налогоплательщика. Для предпринимателя и бухгалтера эти критерии удобны - помогают заранее подготовиться к вопросам налоговиков. Грамотно ответив на них, можно избежать выездной проверки. Итак, первый из показателей.

Критическим считается ведение деятельности с убытком в течение хотя бы двух календарных лет. Так сказано на сайте ФНС РФ. Еще уточняется - оцениваться будут данные и налоговой, и бухгалтерской отчетности. К примеру, если в декларации отражена прибыль, то компания может попасть в число подозрительных при убытках в форме N 2.

Подход ФНС РФ намного взвешенней действий рядовых инспекторов. Они начинают подозревать нарушителя в организации, которая сдала подряд две "убыточные" декларации. Поскольку они предоставляются раз в квартал, то даже полугодовая работа без прибыли нередко приводила к тому, что налогоплательщиков вызывали на комиссию, работающую в ИФНС. Теперь есть надежда, что ревизоры не станут предвзято относиться к каждой фирме, что полгода-год работала с убытками.

Налогоплательщикам, попавшим под подозрение, стоит заранее продумать аргументы, почему они ведут невыгодную деятельность. Это может быть связано с развитием бизнеса, необходимостью завоевать или удержать рынок, неблагоприятной конъюнктурой... Сокращение потерь и оптимистичные бизнес-планы тоже становятся полезными. К ним не всегда прислушиваются инспекторы. Зато аргументы воспринимают арбитры, защищая от необоснованных обвинений.

#### Пример 21.

Инспекция предъявила ряд обвинений ООО "Федерейшн Дистрибьюшен". Одно из них - необоснованное уменьшение налоговой базы на маркетинговые расходы по изучению рынка. Такие мероприятия не привели к росту прибыли. Они только увеличили издержки, учтенные при налогообложении, став частью убытков. Контролеры признали затраты необоснованными, и с ними согласился суд первой инстанции.

Иначе решил ФАС МО (Постановление от 31 августа 2006 г. N КА-А40/6897-06), вернув дело на новое рассмотрение. На основании предъявленных налогоплательщиком актов маркетинговых услуг судьи увидели - работы касаются не прошедших периодов, а будущих. Они позволяют оценить ожидаемые изменения на рынке, где работает ООО. Значит, нельзя требовать моментального искоренения убытков или роста прибыли. Тем не менее расходы оправданы и окупятся со временем. Их нужно учесть при налогообложении. Они позволяют скорректировать товарную политику, избежав потерь от неверного подбора ассортимента. Исключение из налоговой базы стоимости таких услуг предусмотрено подпунктом 27 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ.

Тем более недопустимо считать нарушителем фирму, у которой убыточны отдельные сделки, указывают судьи (пример - Постановление Президиума ВАС РФ от 24 октября 2006 г. N 5801/06). Инспекторы обязаны предъявить доказательства нарушения Налогового кодекса РФ. Лишь тогда убытки могут косвенно свидетельствовать против налогоплательщика. Кстати, последнему стоит проверять расчеты и логику контролеров. Они, бывает, находят убытки там, где их нет.

#### Пример 22.

По бухгалтерской отчетности деятельность фирмы убыточна, а это одно из доказательств ее недобросовестности. Так заявили чиновники, проверив ООО "Компания розничного кредитования. Лизинг". Фискалов не смутило, что в их же решении по проверке указана прибыльность общества. На это обратили внимание только налогоплательщик и суд (Постановление ФАС МО от 15 марта 2007 г. N КА-А40/1421-07). Он указал - ревизоры не учли особенности лизинговой деятельности, от которой получена основная выручка. Лизинговые платежи включаются в доходы равномерно. А сумму процентов по кредитам, нужным для приобретения лизингового имущества, предприятие списывает иначе. Большая часть этих процентов начисляется вскоре после получения кредита - так определено договором с банком. Естественно, сначала у ООО возникает убыток, но его причины объективны. Без него не возникнет прибыли в дальнейшем.

К обвинениям в убыточности нельзя относиться пренебрежительно, говоря, что они "необоснованны, поскольку рано или поздно появится прибыль". Ожидания успехов должны быть подтверждены исследованиями, расчетами, бизнес-планами, оценками и т.д. Голословные заявления не воспринимают. Пример тому - Постановление ФАС МО от 20 декабря 2006 г. N КА-А40/11661-06-П. Суд решил: компания не вправе вычитать НДС, оплаченный из заемных средств. Ее долг никогда не будет погашен. Так арбитры решили, оценив неудовлетворительные итоги работы организации (почти полное отсутствие прибыли). Оспорить их мнение не удалось - у предприятия не имелось информации о развитии своей деятельности. Негативный вывод могут сделать и при постоянной убыточности, необъясненной налогоплательщиком (см. хотя бы Постановление ФАС ВСО от 17 января 2007 г. N А33-5877/05-Ф02-7258/06-С1). Таких случаев довольно много.

Следующий критерий - значительность налоговых вычетов. Он тоже давно применяется на практике. Специалисты ФНС РФ только уточнили - для НДС значительными считаются вычеты, что равны или превышают 89 процентов от начисленного налога. В расчет берется не разовое значение, а показатели деклараций за 12 месяцев.

Опять-таки этот подход либеральней действий рядовых налоговиков. На комиссии по НДС они зачастую вызывают и за меньшие вычеты: от 80 процентов - в Москве. От фирм неофициально требуют отказаться от части вычетов, увеличив налог, подлежащий уплате в бюджет. К закону подобные действия не имеют ни малейшего отношения. Они не прописаны в Налоговом кодексе РФ, только от этого не легче. Повышенные вычеты приходится доказывать в инспекции, а то и в суде. Их причины различны: экспорт с нулевой ставкой НДС, невысокая наценка и, как следствие, небольшая разница между начисленным и "входным" налогом, значительные разовые капвложения. Перечень можно продолжить.

Вероятно, теперь сократится число налогоплательщиков, которым потребуется собирать аргументы. Все-таки уровень в 89 процентов выше той границы, что применяется в большинстве регионов. И есть шанс, что рядовые чиновники смягчат свои требования.

В любом случае бухгалтерам приходится осваивать планирование вычетов по НДС. Это нужно, чтобы уменьшить налог, не привлекая ревизоров.

#### Пример 23.

В августе компания реализовала товаров на 1062000 рублей (в том числе НДС - 162000 рублей). В этом же месяце ей уплачен НДС по счетам-фактурам поставщиков и подрядчиков. Его общая величина - 156000 рублей, или 96,3 процента от начисленного налога (156000 руб. : 162000 руб. x 100%). Столь значительный вычет связан с приобретением основных средств и оплатой дорогих консультаций. Он нетипичен, и скорее всего проверяющие обратят внимание на фирму, затребуют дополнительные документы и постараются всеми путями снизить НДС, списанный в дебет счета 68.

Избегая проблем, бухгалтер решил в августе не показывать часть счетов-фактур в книге покупок и журнале регистрации полученных счетов-фактур. Какую сумму НДС взять в расчет, специалист определяет исходя из своего опыта, разговоров с коллегами, Концепции...

Допустим, безопасный вычет - 85 процентов от начисленного налога - 137700 рублей (162000 руб. x 85%). Тогда вычитаемый налог надо уменьшить хотя бы на 18300 рублей (156000 - 137700). Значит, нужно выбрать полученные счета-фактуры на эту сумму (или на большую). Желательно,

чтобы документы были выписаны в конце месяца. Их налогоплательщик регистрирует в книге покупок не августом, а сентябрем. НДС будет вычтен месяцем позже.

Официально такой перенос не разрешен. Получив счет-фактуру в августе, вы должны уменьшить налог именно за этот месяц. Если налог не вычтен сразу, то положено подавать "уточненку" за данный период, внося записи в дополнительный лист книги покупок (письмо ФНС РФ от 6 сентября 2006 г. N ММ-6-03/896). Нам такой способ не годится, он привлечет внимание налоговиков.

Лучше воспользоваться письмами Минфина России от 16 июня 2005 г. N 03-04-11/133 и УФНС РФ по г. Москве от 17 мая 2005 г. N 19-11/35343. Они основаны на общем правиле - вычет недопустим без счета-фактуры (п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ). Показав, что он получен не в августе, а в сентябре (исходя из условий примера 23), плательщик вычтет НДС тогда, когда надо. Остается один вопрос: как доказать позднее поступление документа?

Первый вариант: договориться с поставщиком, попросив выписать счет-фактуру нужной датой. На это пойдет не каждый из партнеров. Кроме того, по Налоговому кодексу можно отсрочить выдачу счета-фактуры всего на пять календарных дней с момента отгрузки товара (п. 3 ст. 168 Налогового кодекса РФ). Поэтому большинство налогоплательщиков используют второй вариант. Они сами готовят доказательства поздней выдачи, помечая на документе, что он получен, к примеру, в сентябре. Оспорить пометку чиновники не смогут. Некоторые бухгалтеры вообще обходятся без каких-либо записей. Просто регистрируют документ нужным числом и при необходимости устно заверяют инспектора в позднем предоставлении счета-фактуры. Способ тоже распространен, хотя он чаще вызывает вопросы налоговиков.

Следующий критерий также основан на расчетах. Он состоит в опережающем темпе роста расходов над темпом роста доходов от реализации. На сайте ФНС РФ поясняется - сравнивать надо темпы по налоговой отчетности с теми, что определены по финансовой, иначе говоря по балансу, и форме N 2.

#### Пример 24.

Получив отчетность компании за 2007 год, налоговый решил сопоставить темпы роста с 2006 годом. Сначала он использовал декларации по налогу на прибыль (строки 010 и 030 листа 02). Доходы, внесенные в строку 010, составили 80 млн. рублей (за 2007 год) и 64 млн. рублей (за 2006 год). Темп их роста - 1,25 (80 : 64). Потом исчислим соотношении расходов от реализации, взятых из строки 030. За 2007 год они равны 67,65 млн. рублей, за 2006 - 55 млн. рублей. Темп роста - 1,23 (67,65 : 55). Соотношение темпов роста затрат над доходами по данным налоговой отчетности - 0,984 (1,23 : 1,25).

Теперь откроем форму N 2 "Отчет о прибылях и убытках". Сумму доходов возьмем из строки 010 и предположим, что ее данные соответствовали декларациям по налогу на прибыль. Переходя к расходам, допустим, что предприятие не выделяет отдельно коммерческие и управленческие (общий учет разрешен п. 9 ПБУ 10/99). Они включаются в себестоимость проданных товаров (строка 020 формы N 2). За 2007 год в нее внесено 65,4 млн. рублей, за 2006-й - 54,5 млн. рублей. Темп роста - 1,2 (65,4 : 54,5). Значит, соотношение темпов роста расходов к доходам в бухучете составляет 0,96 (1,2 : 1,25). Это меньше, чем показатель налогового учета.

Результат, не исключено, станет поводом для дальнейшего контроля. Итог показывает: затраты, учтенные при налогообложении, увеличиваются быстрее отраженных в бухучете (0,984 > 0,96). Вместе с тем они возрастают медленней, чем доходы (соотношения расходов к выручке меньше 1). Это, с точки зрения чиновника, плюс для компании. Так что она не попадет в список наиболее подозрительных фирм. Налоговик может ее проверить, если будет свободное время или другие признаки, свидетельствующие о необходимости выездной ревизии.

Критерий, введенный в Концепции и пояснениях к ней, сложен. Контролеры вправе не выполнять подобный расчет, а использовать промежуточные результаты. Например, соотношение затрат к доходам, определенное по налоговой отчетности. Если оно больше 1, то растет вероятность выездной проверки. У предприятия расходы увеличиваются быстрее выручки, что иногда свидетельствует об искусственном завышении издержек. А иногда связано с объективными причинами. Среди них: падение продажных цен на ваш товар или увеличение закупочных на материалы; повышение зарплаты персонала; сезонные колебания спроса и проч. Данные факторы могут помочь руководителю или бухгалтеру ответить на вопросы налоговиков, если те установят неблагоприятные соотношения.

Из сопоставления отчетности легко сделать несколько выводов. Первый: чем больше соотношение темпов роста затрат над доходами, тем серьезней угроза выездной проверки. Смотрите сами. Когда этот показатель равен 1, то это нормально - издержки и выручка увеличиваются одинаково. Доля прибыли не меняется. Соотношение меньше единицы, показывает увеличение прибыли (расходы возрастают не столь быстро, как доходы). Чиновники

это приветствуют. А вот если показатель больше 1, то ясно - затраты прибавляются опережающими темпами. Норма прибыли снижается. Для инспектора это бывает сигналом к проверке.

Второй вывод: лучше, когда соотношение темпов роста расходов по бухгалтерской отчетности превышает определенное по налоговой. То есть разделив соотношение, исчисленное по форме N 2, на то, что рассчитано по декларации, мы получим значение более единицы. Таков оптимальный результат. Почти не опасно, когда соотношение чуть не достигает единицы. Скажем, равно 0,976 (0,96 : 0,984), как в примере 24. Но чем меньше соотношение, тем больше шансов на визит ревизоров. Хуже всего, если показатель снижается в течение нескольких лет. Рано или поздно им заинтересуются проверяющие.

Третий вывод: многое зависит не столько от соотношений, сколько от загруженности работников ИФНС, где учтена компания. Это видно из самой Концепции. В ней нет четких значений, свидетельствующих о неизбежности выездной проверки. Решение о ней принимают налоговики на местах. Налогоплательщику критерий нужен лишь для того, чтобы оценить, велика ли опасность того, что придут именно к нему.

Наконец, четвертый вывод: сотрудники ФНС РФ не пояснили учет коммерческих и управленческих расходов в расчете бухгалтерских соотношений. Подобные затраты нередко приводятся отдельно по строкам 030 и 040 формы N 2. Тогда они не входят в себестоимость, отраженную по строке 020, и вроде бы их не следует учитывать при исчислении показателей.

Скорее всего инспекторы поступят иначе. Они станут смотреть подобные расходы (их часто завышают компании, желающие уменьшить прибыль). Отсюда совет тем, кто выделяет коммерческие и управленческие издержки. Им бухгалтерские расходы надо формировать, суммируя данные строк 020, 030 и 040 формы N 2. Еще рекомендуем определить соотношение суммы коммерческих и управленческих затрат ко всем затратам. Резкий рост этого показателя используют против налогоплательщика.

#### Пример 25.

Определив увеличение управленческих расходов в ООО "Удмуртэнергонефть", налоговики назвали их необоснованными. Причина - данные затраты не привели к росту прибыли. С этим даже согласился суд первой инстанции, но потом чиновники проиграли (Постановление ФАС УО от 5 апреля 2007 г. N Ф09-2229/07-С3). Арбитраж указал, что издержки связаны с привлечением консультационной фирмы. Она создала новую систему управления ООО "Удмуртэнергонефть". Такие затраты не приведут к быстрому увеличению доходов, поскольку направлены на перспективу. Кроме того, оправданными считаются расходы, направленные на получение дохода. Это видно из пункта 9 Постановления Президиума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53. Там сказано: оценивать надо обстоятельства, свидетельствующие о намерении получить выгоду (а не саму выгоду). Намерение очевидно.

Бывают и обратные решения: например, Постановление ФАС МО от 16 июня 2006 г. N КА-А40/5369-06. Контрагенты, оказавшие консультационные и управленческие услуги, исчезли, и проверить достоверность документов невозможно, отметил суд. Сами услуги узкопрофессиональны, и сомнительно, что их выполнение под силу любому предприятию. Между тем партнеры ранее не были задействованы в подобных операциях. Это тоже стало доводом против налогоплательщика.

### 3.6. Молчание налогоплательщика - повод для выездной проверки

Один из вероятных поводов выездной проверки - "непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа". Уведомление выписывается, когда у чиновников появляются вопросы при "камералке". Это происходит, если выявлены противоречия или неясности в отчетности либо несогласования в разных документах налогоплательщика. Или же нестыковки сведений, предоставленных организацией (предпринимателем), и тех, что имеются в ИФНС. Таковы законные причины (п. 3 ст. 88 Налогового кодекса РФ).

На практике налоговики по любому поводу могут вызвать в инспекцию сотрудников фирмы либо потребовать пояснений. Их действия оспоримы, правда мало кто обращается в суд. Теперь подобных жалоб станет еще меньше. На отсутствие пояснений контролеры могут ответить выездной проверкой.

Утешает одно: объем пояснений определяет сам налогоплательщик. Кроме того, на их подготовку ему дано пять дней после получения запроса от контролеров (п. 3 ст. 88 Налогового кодекса РФ). В расчет берутся рабочие дни (ст. 6.1 Налогового кодекса РФ).

#### Пример 27.

Уведомление о необходимости пояснений компания получила в четверг, 27 сентября. Тогда срок начнет отсчитываться со следующего дня (п. 2 ст. 6.1 Налогового кодекса РФ) - с пятницы, 28 сентября. Субботу и воскресенье пропускаем и учитываем четыре рабочих дня на следующей неделе. Выходит, что последний день, отведенный для сдачи пояснений, - 4 октября (четверг).

Игнорировать требование налоговиков, пусть оно кажется беспочвенным, не рекомендую. Лучше обеспечить пояснения, пусть быстро подготовленные. Они нужны не только для ответа чиновникам, но и для того, чтобы избежать включения в план выездных проверок.

Выездные проверки будут и на тех фирмах, что не соответствуют даже одному критерию. Просто отвечающие этим критериям (особенно несколькими из них) находятся в группе, которую станут контролировать тщательней. Дело здесь не в одних проверках. Отношение госслужащих и судей к налогоплательщикам тем хуже, чем больше признаков возможных нарушений, о которых идет речь в Концепции.

Помимо критериев авторы Концепции предупреждают о еще трех факторах, учитываемых при выборе кандидатов на выездную проверку. Первый из них уже рассмотрен. Это итоги анализа бухгалтерской либо налоговой отчетности, в частности расчет рентабельности. Второй (в ИФНС есть информация об участии предприятия в незаконных схемах) тоже не нуждается в особых комментариях. Отмечу лишь, что опасно работать даже с контрагентами, признанными участниками подобных схем. Таков вывод из многих судебных дел, например Постановления ФАС МО от 17 марта 2006 г. N КА-А40/711-06. Суд подчеркнул незаконность вычета НДС по счетам-фактурам, полученным от поставщика, ранее названного участником противоправной операции по возмещению НДС. Такое решение было принято в другом судебном процессе, не имеющем отношения к анализируемому спору. Фактически налогоплательщик пострадал из-за партнера и своей неосторожности. О негативной репутации легко узнать с помощью поиска по базе арбитражной практики в любой справочно-правовой системе.

Третий и последний фактор риска - ваши контрагенты и взаимозависимые лица. Назначив выездную проверку такого предприятия, чиновники могут заинтересоваться и теми, кто с ним сотрудничает. Такие перекрестные ревизии встречаются все чаще. Причем налогоплательщик иногда вынужден защищаться от обвинений тех, с кем он сотрудничал.

Пример 28.

Проверив ООО "Экотэк", инспекция отказалась учитывать затраты на оплату услуг, выполненных для общества предпринимателем. Основанием стали показания последнего. Он заявил, что не подписывал договор и акт на передачу услуг. Выходит, этой деятельности не было, расходы фиктивны, заключили контролеры.

В ответ на это фирма предъявила счет-фактуру, а также письмо о перечислении средств, заверенные настоящей подписью исполнителя. Кроме того, в реальности услуг нет сомнений, поскольку их результаты налицо и не оспариваются налоговиками, отметил представитель организации. Его доводы помогли выиграть спор (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 7 марта 2007 г. N А42-5854/2005).

Запирательство контрагента нередко объясняется тем, что он не учел полученные доходы для налогообложения. Поэтому и старается убедить в отсутствии сделки, чем инспекторы и пользуются. Налогоплательщику, отстаивая расходы, надо ссылаться на документы и показания свидетелей. Это могут быть как ваши работники, так и третьи лица. Например, соисполнители договора оказания услуг. Также нужно стараться поставить под сомнения неблагоприятные показания партнера. Тот заинтересован скрыть сделку, и поэтому ему нельзя доверять - подобный аргумент часто учитывают если не проверяющие, то судьи. Он разумен и отвечает духу новой Концепции. В ней нет ссылок на законы и Налоговый кодекс, а сделан упор на логический контроль деятельности организации или предпринимателя.

## **Глава 4. ВЫЕЗДНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ**

### **4.1. Порядок проведения выездных проверок**

Выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

Выездная налоговая проверка - более масштабное мероприятие, нежели камеральная проверка. Если последняя проверка может инициироваться любым налоговым инспектором, то выездная проверка проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа. Период, охватываемый выездной проверкой, составляет три года, исключая год проверки, против трех месяцев камеральной (теоретически). В ее проведении, как правило, принимают участие несколько должностных лиц налогового органа, сам порядок проведения выездной

проверки более или менее регламентирован Налоговым кодексом. В целом выездная налоговая проверка призвана выявить все существенные нарушения налогового законодательства, допущенные налогоплательщиком в течение проверяемого периода по определенному виду налогов.

Основные принципы проведения выездных проверок изложены в статьях 87 и 89 Налогового кодекса РФ, первый из них - налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки. В принципе данное правило относится и к камеральным проверкам, но поскольку последние проводятся в течение трех месяцев с момента подачи декларации, то актуальным оно является в первую очередь для выездных проверок.

У всех на слуху скандальное "дело ЮКОСа", в ходе которого было установлено, что проведенные налоговыми органами проверки охватывали периоды, выходящие за рамки трехлетнего срока. Суд, несмотря ни на что, закрыл на это глаза. Можно много спорить о справедливости претензий налоговиков, но процессуальные нормы были нарушены так, что это потребовало от судебной власти проведения определенной увязки действующего законодательства с его весьма своеобразным применением на практике. 14 июля 2005 г. Конституционный Суд вынес Постановление N 9-П, которым в общем-то узаконил, если можно так выразиться, практику проведения налоговых проверок за пределами трехлетнего срока.

Документ этот, как и некоторые другие, изданные Конституционным Судом в последнее время в отношении налогового законодательства, наделал много шума. Само принятие Постановления N 9-П пришлось на период вынесения приговора по уголовному делу в отношении Ходорковского и Лебедева и было скандальным изначально.

Конституционный Суд, как высший орган в иерархии судебной власти, по идее должен быть символом правосудия и олицетворять собой и своей деятельностью независимость судебной власти. К сожалению, как судебная система в целом, так и ее символ не могут похвастаться ни своей независимостью, ни беспристрастием. Как уже говорилось выше, Конституционный Суд оказался вовлеченным в борьбу исполнительной власти за повышение взыскаемости налогов, не один судебный акт, изданный этим органом, был принят вопреки юридической теории и действующему законодательству. Конституционный Суд, конечно, не имеет полномочий на изменение законов, но в его компетенции находится толкование их отдельных положений, Суд формирует правоприменительную практику как в судах, так и в других государственных органах. К сожалению, надо признать, что Постановление N 9-П не только не способствует единому и правильному толкованию норм права, но и подрывает и без того не очень крепкий авторитет судебной власти.

Суть Постановления N 9-П сводится к признанию возможности восстановления судом пропущенного срока давности налогового нарушения. То есть при наличии определенных обстоятельств налогоплательщик может быть привлечен к налоговой ответственности за действия, совершенные им и четыре, и пять, и более лет назад. К таким обстоятельствам Конституционный Суд отнес воспрепятствование налогоплательщиком осуществлению налогового контроля и проведению налоговой проверки.

Самое интересное в том, что данному выводу предшествуют вполне здравые, юридически безупречные рассуждения о том, что:

1) "законодатель избрал трехгодичный срок давности привлечения к налоговой ответственности в качестве универсального срока для всех налоговых правонарушений, предусмотренных главой 16 данного Кодекса, и этот срок не может быть прерван, то есть не допускается, чтобы его исчисление прерывалось и начиналось бы заново, с самого начала";

2) "в силу статьи 10 Конституции Российской Федерации Конституционный Суд Российской Федерации не вправе подменять законодателя, к компетенции которого относится внесение в действующее налоговое законодательство изменений и дополнений, касающихся приостановления сроков давности".

Однако далее за основу берется тезис о том, что "положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации не могут истолковываться как предполагающие, что установленный ими срок давности распространяется равным образом как на тех налогоплательщиков, которые соблюдают свои обязанности при осуществлении налогового контроля, так и на тех, которые такому контролю противодействуют". Поскольку в противном случае в неравном положении окажутся добросовестные и недобросовестные налогоплательщики, так как последние, оказывая воспрепятствование осуществлению налогового контроля, могут избежать ответственности за совершенные налоговые правонарушения и получить таким образом определенное преимущество. Довод, безусловно, спорный, если не сказать абсурдный. Ибо, если следовать такой логике, нужно привлекать к уголовной ответственности за совершение мелкой кражи хоть через десять лет после ее совершения, если преступник предпринял действия к сокрытию следов преступления - он ведь тоже имеет определенные преференции перед тем, кто совершил грабеж (то есть похитил что-либо открыто).

Далее делается вывод о том, что "положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования не исключают для суда возможность в случае воспрепятствования налогоплательщиком осуществлению налогового контроля и проведению налоговой проверки признать уважительными причины пропуска налоговым органом срока давности привлечения к ответственности и взыскать с налогоплательщика налоговые санкции за те правонарушения, которые выявлены в пределах сроков глубины охвата налоговой проверки на основе анализа соответствующей документации". По сути, это означает, что налоговые органы в случае пропуска трехлетнего срока привлечения к ответственности теперь смогут заявить суду о том, что налогоплательщик тем или иным образом препятствовал осуществлению налогового контроля, и на этом основании ходатайствовать о восстановлении этого срока.

Надо признать, что не все судьи Конституционного Суда поддержали Постановление N 9-П. Трое из девятнадцати в соответствии со статьей 76 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" высказали Особое мнение. Это судьи: В.Г. Ярославцев, Г.А. Гаджиев, А.Л. Кононов. Мнения, высказанные ими, содержат ряд обоснованных доводов об ошибочности Постановления N 9-П:

1) "...правовой институт срока давности имеет общепризнанный, универсальный характер, его правовая сущность и содержание остаются неизменными вне зависимости от отраслевой принадлежности. При этом только законодатель исходя из конституционно значимых целей и самостоятельных конституционно защищаемых ценностей вправе устанавливать и изменять сроки давности привлечения к ответственности. Срок давности является пресекательным, поэтому истечение срока давности является императивным и безусловным основанием освобождения лица от ответственности";

2) "...налоговые органы обладают полномочиями более чем адекватно противостоять любому противодействию со стороны налогоплательщика. Воспрепятствование со стороны налогоплательщика не может рассматриваться и не рассматривается законодателем как обстоятельство, приводящее к невозможности реализации налоговыми органами контрольных функций. Мысль о возможности воспрепятствования системе государственного принуждения выглядит абсурдной. Как можно противостоять людям в масках и с автоматами, которые считают себя вправе положить тебя на пол и изъять любые документы, компьютеры, арестовать имущество? Какие вообще могут быть уважительные причины пропуска налоговым органом срока давности при всей полноте его власти? Не поощрение ли это его бездействия, халатности, неисполнения своих обязанностей, причем за счет гарантий прав налогоплательщиков?";

3) "Представляется, что в рассматриваемом решении Конституционный Суд вопреки своему предназначению защиты прав и свобод граждан (часть первая статьи 3 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации") допустил беспрецедентное смещение ценностей в сторону публичных, и прежде всего государственных, интересов в пользу репрессивного характера права".

Конституционный Суд, вынеся Постановление N 9-П, стремился решить одну основную задачу - придал вид легальности действиям правоохранительных органов в самом скандальном уголовном деле последнего времени. И сама эта цель и ее достижение весьма сомнительны, итог принятия документа - усиление без оглядки на требования закона репрессивной функции государственного аппарата.

Второе существенное правило проведения выездных налоговых проверок - запрет на проведение в течение одного календарного года двух выездных налоговых проверок и более по одним и тем же налогам за один и тот же период, за исключением случаев проведения выездной налоговой проверки в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, а также по распоряжению вышестоящего налогового органа в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку. В этих случаях выездная налоговая проверка может проводиться независимо от времени проведения предыдущей.

Форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки разрабатывается и утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. Поэтому ее несоблюдение в принципе может повлечь за собой отмену итогов проверки, проведенной на основании такого решения. Решение о проверке налоговый орган обязан оформить соответствующим образом, то есть указать все предусмотренные реквизиты, поскольку в дальнейшем этот документ будет являться основанием для всех последующих действий ревизоров. Отсутствие необходимых реквизитов в тексте решения в некоторых случаях может стать причиной для отказа проверяющим в доступе для проведения проверки.

Анализируя судебную практику, следует сказать о том, что суды достаточно четко определяют, отсутствие каких реквизитов в решении о проведении проверки может привести к отмене решения инспектора, а каких - нет.

Так, по мнению судей Московского округа, если в решении не указано, какие именно налоги подлежат проверке, то это не влечет отмену проверки. Суд сослался на положения пункта 2 статьи 4 Налогового кодекса РФ. Данная норма указывает на то, что приказы налоговиков не относятся к актам налогового законодательства. Следовательно, их нарушение не является основанием для признания решения о проведении проверки недействительным.

В другом деле нарушение формы в совокупности с другими обстоятельствами привело к отмене решения налогового органа. Налоговый орган принял решение о проведении повторной налоговой проверки, не указав в нем причину ее проведения, что является одним из обязательных реквизитов решения. Поскольку решение о назначении проверки не было мотивировано, вкуче с другими обстоятельствами суд признал требования налоговиков незаконными.

В соответствии со статьей 89 Налогового кодекса РФ проверять фирму налоговики имеют право в течение двух месяцев. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев. Но это может произойти только по решению вышестоящего налогового органа. По мнению налоговиков, обстоятельствами для продления срока проверки могут являться:

- необходимость проведения встречных проверок и (или) направления запросов в организации и учреждения, располагающие информацией о фирме;
- наличие форс-мажорных обстоятельств (затопление, наводнение, пожар и т.п.) на территории, где проводится проверка;
- проведение проверок крупных налогоплательщиков;
- иные исключительные обстоятельства.

Такие основания предусматриваются в письме МНС РФ от 29 апреля 2004 г. N 06-4-03/640.

Как показывает судебная практика, в качестве основания для продления сроков проверки суды признают и такие обстоятельства, как большой объем бухгалтерской документации, большой период проверки.

Кроме того, при проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства. Налоговые органы вправе проверять филиалы и представительства налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) независимо от проверок самого налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора).

В Методических указаниях по проведению комплексных выездных налоговых проверок налогоплательщиков-организаций (налоговых агентов, плательщиков сборов), в состав которых входят филиалы (представительства) и иные обособленные подразделения (письмо МНС РФ от 7 мая 2001 г. N AC-6-16/369@), предусмотрено следующее.

Во-первых, проверить могут только филиал (представительство). Сроки не зависят от проведения проверок налогоплательщика-организации. Если обнаружены правонарушения, то решение о привлечении к ответственности выносится в отношении головной организации. Копия решения направляется в налоговый орган головной организации.

Во-вторых, могут проверить всю организацию в комплексе со всеми филиалами. Пункт 3.5 Методических указаний предусматривает, что проведение выездной налоговой проверки филиала (представительства) и иного обособленного подразделения не может быть начато ранее начала проверки головной организации. Результат проверки филиала оформляется документом, называемым "Раздел акта выездной налоговой проверки". Заметим, что после получения головной организацией справки об окончании выездной налоговой проверки в отношении филиалов (представительств) и иных обособленных подразделений организации проведение действий по осуществлению налогового контроля в рамках выездной налоговой проверки не допускается (п. 3.8 Методических указаний).

Приостановление проведения выездной налоговой проверки для истребования документов (информации) допускается не более одного раза по каждому лицу, у которого истребуются документы.

Приостановление и возобновление проведения выездной налоговой проверки оформляются соответствующим решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, проводящего указанную проверку.

Общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки не может превышать шести месяцев. В случае если проверка была приостановлена для получения информации от иностранных государственных органов и в течение шести месяцев налоговый орган не смог получить запрашиваемую информацию от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации, срок приостановления указанной проверки может быть увеличен на три месяца.

На период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, которому в этом случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки, а

также приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой.

Течение срока проверки начинается с момента вынесения решения о ее проведении. Как уже говорилось, выездная проверка может проводиться в так называемом обычном режиме и в режиме форс-мажора, когда налоговые органы стремятся, используя эффект внезапности, получить в свое распоряжение как можно большее количество документов, которые проверяемый, возможно, хотел бы скрыть либо скорректировать до предъявления проверяющим, для чего используются осмотры помещений, занимаемых предприятием, и выемки документов.

В первом случае налоговые органы обычно не располагают информацией о существенных нарушениях, допущенных проверяемой организацией, а, наоборот, стремятся выявить их. Надо сказать, что абсолютное большинство выездных проверок так и проводятся: налоговые инспекторы приходят на предприятие, им выделяется помещение, где они и работают. Бывают случаи, когда налоговые инспекторы не хотят сидеть на предприятии, а посылают запросы о представлении копий всех необходимых документов в налоговую инспекцию. В принципе в таких случаях выездная проверка превращается в камеральную. Для некоторых предприятий такие запросы создают проблемы, так как зачастую объем требуемых документов бывает настолько велик, что для их копирования и доставки в инспекцию требуются существенные силы и средства.

Вправе ли налоговики требовать представления всех документов в инспекцию и стоит ли удовлетворять такие требования?

В целом налоговые органы наделены правом при проведении налоговых проверок истребовать у проверяемого налогоплательщика необходимые для проверки документы (ст. 93 Налогового кодекса РФ). Как уже говорилось, не определены ни перечень запрашиваемых документов, ни их объем. За непредставление истребованных документов организация может быть привлечена к ответственности в соответствии со статьей 126 Налогового кодекса РФ. С другой стороны, налоговые органы не всегда конкретны в своих запросах, что позволяет избежать этой ответственности. Обычно налоговые органы не часто прибегают к санкциям за непредставление документов, это случается тогда, когда предприятие не слишком спешит исполнить запрос или вообще его игнорирует. Главный бухгалтер предприятия должен поддерживать связь с налоговыми инспекторами и в случае затруднений организационного характера с представлением документов договариваться о предоставлении части документов в срок и отсрочке в представлении остальных.

Многие бухгалтеры считают, что лучше, если налоговый инспектор осуществляет проверку, находясь на предприятии. Инспектор в первую очередь человек, рабочий день в инспекции фиксированный, а находясь на предприятии, инспектор предоставлен сам себе и может сократить рабочий день по своему усмотрению за счет менее внимательного изучения документов. Вообще комфортная обстановка в помещении организации (если сравнивать с помещением инспекции) более располагает к тому, чтобы признать налогоплательщика добросовестным. Кроме того, в случае возникновения у инспектора сомнений в отношении тех или иных фактов, установленных в ходе проверки, находясь в инспекции, проверяющий может проконсультироваться с более осведомленными коллегами, находясь же на предприятии, он скорее пообщается с его бухгалтером.

С другой стороны, сразу представив в налоговый орган большой объем документов, организация резко загружает инспектора работой, и велика вероятность того, что проверяющий отнесется к проверке большей части документов формально, а не будет детально изучать каждый документ. Кроме того, предприятие, деятельность которого часто проверяется камеральными проверками, может избежать слишком придирчивого контроля: налоговики, проверив документы в рамках выездной проверки, обычно их не хранят, если же они требуются им повторно, они снова шлют запросы налогоплательщику. Последний не обязан исполнять их: представив документы один раз, организация не обязана представлять их повторно, сколько бы запросов ни слал налоговый орган. В случае же направления последним заявления в суд о привлечении налогоплательщика к ответственности за нарушение статьи 126 Налогового кодекса РФ нужно просто представить суду документы, подтверждающие передачу истребованных документов налоговому органу (обычно это копия сопроводительного письма с отметкой налогового органа о получении).

Если налоговый орган настроен на проведение активной выездной проверки, то следует ожидать применения всего арсенала мер, предусмотренного Налоговым кодексом. В соответствии со статьей 89 Налогового кодекса РФ при необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр (обследование) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения.

Раньше, когда в число силовых структур входили подразделения налоговой полиции, проверяющие в случае необходимости пользовались физической поддержкой этого ведомства. После его упразднения для проведения масштабных мероприятий по осмотру помещений налоговики стали чаще прибегать к помощи органов внутренних дел, благо и нормативная база для этого была подготовлена.

В соответствии со статьей 5 Закона РФ от 21 марта 1991 г. N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации" органы внутренних дел Российской Федерации обязаны оказывать практическую помощь работникам налоговых органов при исполнении ими служебных обязанностей, обеспечивая принятие предусмотренных Законом мер по привлечению к ответственности лиц, насильственным образом препятствующих выполнению работниками налоговых органов своих должностных функций.

В соответствии с пунктом 33 статьи 11 Закона РФ от 18 апреля 1991 г. N 1026-1 "О милиции" милиция для выполнения возложенных на нее обязанностей предоставляется право участвовать в налоговых проверках по запросу налоговых органов.

Основные формальности были улажены принятием Приказа МВД РФ и МНС РФ от 22 января 2004 г. N 76/АС-3-06/37 "Об утверждении нормативных правовых актов о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений". Он объединяет три инструкции. Первая - Инструкция о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при осуществлении выездных налоговых проверок - посвящена совместным проверкам, вторая и третья - процедуре обмена информацией о налоговых нарушениях и преступлениях.

В каком качестве могут участвовать в налоговых проверках сотрудники милиции? Ответ на этот вопрос можно найти в первой Инструкции. Полномочия милиционеров зависят от основания, в соответствии с которым они участвуют в проверке.

Наименьший объем полномочий у милиционеров, которые обеспечивают безопасность инспекторов, они могут действовать только как "телохранители". Чуть больше полномочий у специалистов из МВД, привлеченных для участия в конкретном мероприятии: осмотре помещений, инвентаризации, выемке документов и т.д. Их действия ограничены поставленной задачей: проверить подлинность документов или восстановить их, "взломать" компьютерную программу и т.п.

Милиционеры могут участвовать в проверке и на равных с инспекторами. В Инструкции перечислены основания для этого:

- если проверка организована по инициативе милиции;
- если инспекторы обнаружили нарушения, проверить которые можно только с участием оперативников или специалистов-ревизоров из МВД.

Совместная проверка не ограничивает проверяющих в выборе методов контроля. Инспекторы и милиционеры вправе действовать самостоятельно (п. 6, 14, 15 Инструкции N 1). При этом первые обязаны руководствоваться Налоговым кодексом, а вторые - Законами "О милиции" и "Об оперативно-розыскной деятельности". Напрашивается вывод: оперативники могут пустить в ход весь арсенал средств, предоставленный им этими Законами.

Так, по Закону "О милиции" (п. 25 ст. 11) проверяющие вправе в присутствии двух понятых и представителя фирмы осмотреть помещения, опечатать их, изъять документы, образцы сырья и продукции, провести инвентаризацию, ревизию. Но это еще не все. Чтобы проверить информацию о преступлении, милиционеры могут провести оперативно-розыскные мероприятия: обследовать помещения, опросить работников фирмы, исследовать документы и т.д.

Получается, что милиция под прикрытием обычной налоговой проверки проводит собственную. Зачем ей это нужно? Ведь закон позволяет сотрудникам МВД самостоятельно проверять налогоплательщиков (п. 35 ст. 11 Закона "О милиции"). Однако для этого необходимо собрать "достаточные данные, указывающие на признаки преступления, связанного с нарушениями законодательства о налогах и сборах". А это удастся не всегда. Кроме того, правила проведения такой проверки пока нигде не прописаны. А значит, ее результаты можно будет оспорить в суде.

Чтобы привлечь к проверке милицию, инспекторы должны составить запрос, в котором четко сформулировать, зачем им это нужно. Направить запрос они могут как до начала проверки, так и во время ее проведения. В первом случае фамилии оперативников будут сразу же вписаны в решение о проверке, во втором - руководитель инспекции внесет изменения в состав проверяющей группы. Со всеми этими документами налоговики обязаны ознакомить под расписку руководителя проверяемой организации. Руководит проверяющей группой и соответственно координирует ее работу налоговый инспектор. Перед началом проверки он проводит рабочее совещание, на котором все участники согласовывают совместные действия.

Приказ предоставляет сотрудникам милиции еще одну возможность поучаствовать в выездной налоговой проверке, причем налогоплательщик об этом может и не знать.

Перед тем как официально сообщить милиции о своих подозрениях, инспекторы могут попросить ее сотрудника предварительно ознакомиться с материалами проверки. Для этого налоговикам не нужно дожидаться ее окончания.

Изучив представленные документы, правоохранитель дает инспекторам рекомендации, что делать дальше, как закрепить доказательства.

Чем это может грозить? Прежде всего продлением сроков проверки. Инспекторам нужно время, чтобы собрать необходимые милиции сведения. Если им это удастся, у оперативников будут все основания провести собственную налоговую проверку (п. 35 ст. 11 Закона "О милиции") или возбудить уголовное дело.

Количество и сроки проверок, проводимых органами внутренних дел, в последнее время превысили порог терпения не только предпринимателей, но и руководства самого Министерства внутренних дел. В результате Министром внутренних дел был издан Приказ, в соответствии с которым срок проведения контрольных мероприятий, осуществляемых оперативными службами в рамках налоговых проверок, не может превышать 30 дней.

#### 4.2. Выемка документов налоговиками

Выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Выемка документов и предметов производится в присутствии понятых и лиц, у которых производится выемка документов и предметов.

Понятые вызываются в количестве не менее двух человек. В качестве понятых могут быть вызваны любые не заинтересованные в исходе дела физические лица, не допускается участие в качестве понятых должностных лиц налоговых органов и органов внутренних дел. Понятые обязаны удостоверить в протоколе факт, содержание и результаты действий, производившихся в их присутствии. Они вправе делать по поводу произведенных действий замечания, которые подлежат внесению в протокол. Надо сказать, что сотрудники милиции стараются использовать в качестве понятых своих знакомых, бывших сотрудников милиции, стажеров, то есть лиц, формально не являющихся сотрудниками правоохранительных органов, фактически готовых во всем способствовать им, даже если правоохранители в чем-то нарушают закон. Поэтому есть смысл запомнить или выяснить впоследствии (ознакомившись с материалами дела) личные данные понятых. Есть возможность того, что кто-либо из них уже неоднократно выступал в этом качестве, а кто-то вскоре стал сотрудником милиции. Эти сведения могут помочь вам при обжаловании действий правоохранительных органов, совершенных ими во время проверки.

До начала выемки должностное лицо налогового органа предъявляет постановление о производстве выемки и разъясняет присутствующим лицам их права и обязанности. Должностное лицо налогового органа предлагает лицу, у которого производится выемка документов и предметов, добровольно выдать их, а в случае отказа производит выемку принудительно. При отказе лица, у которого производится выемка, вскрыть помещения или иные места, где могут находиться подлежащие выемке документы и предметы, должностное лицо налогового органа вправе сделать это самостоятельно, для этой цели также могут быть привлечены сотрудники органов внутренних дел. Изъятые документы и предметы перечисляются и описываются в протоколе выемки либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а по возможности - стоимости предметов. В тех случаях, когда для проведения контрольных мероприятий недостаточно выемки копий документов налогоплательщиков и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов будут уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинные документы в порядке, предусмотренном настоящей статьей. При изъятии таких документов с них должностное лицо налогового органа обязано изготовить копии, которые им заверяются и передаются лицу, у которого они изымаются. При невозможности изготовить или передать изготовленные копии одновременно с изъятием документов налоговый орган обязан передать их лицу, у которого документы были изъяты, в течение пяти дней после изъятия.

Не всегда налоговые органы стремятся попасть на проверяемое предприятие любой ценой, иногда проблемы с доступом на него налоговики могут обратить в свою пользу. Дело в том, что в соответствии с пунктом 3 статьи 91 Налогового кодекса РФ при воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на указанные территории или в помещения (кроме жилых помещений) руководителем проверяющей группы (бригады) составляется акт, подписываемый им и налогоплательщиком, на основании которого налоговый орган вправе самостоятельно определить суммы налогов, подлежащих уплате на основании оценки имеющихся у него данных о налогоплательщике или по аналогии.

Это означает, что, не пуская проверяющих на свою территорию, предприятие рискует, что налоговый орган исчислит суммы налогов, подлежащих уплате, невзирая при этом на то, имеет ли предприятие право на возмещение или вычет налогов или нет.

Выемка документов не всегда проходит в спокойной обстановке, скорее наоборот. Но в любом случае нужно попытаться отследить соблюдение контролирующими органами вышеуказанного порядка. Сотрудники органов внутренних дел, участвующие или самостоятельно проводящие выемку документов, нередко не утруждают себя не то что выдачей копий документов, но даже элементарным их перечислением в протоколе. После таких мероприятий организации нередко долго не могут нормально вести работу, так как изъятыми оказываются самые разные документы, необходимые при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности. В том случае если сотрудники милиции грубо нарушают требования закона и не реагируют на замечания представителей проверяемой организации, нужно незамедлительно связаться по телефону с органами прокуратуры и местным управлением собственной безопасности Министерства внутренних дел. В своем сообщении нужно внятно изложить суть проблемы, указав на нарушения, допущенные правоохранителями. Стоит также позвонить в дежурные службы МВД и службы спасения, так как звонки в данные службы записываются на магнитные носители и сохраняются, что позволит впоследствии восстановить ход событий при обжаловании действий сотрудников органов внутренних дел и налоговых органов.

Бывают случаи, когда выездная проверка проходит в обычном режиме, но налоговый инспектор просто забирает нужные ему оригиналы документов с собой, никак это не оформляя. Причем нередко впоследствии эти документы теряются, и в случае вынесения по итогам проверки решения не в пользу предприятия у последнего могут возникнуть проблемы с доказыванием своей правоты в арбитражном суде. Конечно, в ходе проверки нужно стремиться наладить хорошие отношения с налоговым инспектором, но не стоит безоглядно доверять ему, в конце концов его цель найти в вашей работе нарушения. Во время работы инспектора с оригиналами в помещении обязательно должен находиться сотрудник предприятия, следящий за их сохранностью.

При проведении проверки сотрудники налоговой инспекции вправе вызывать свидетелей для дачи показаний (ст. 90 Налогового кодекса РФ). Перед допросом свидетелю должны быть разъяснены его права и обязанности, в том числе право на отказ от дачи показаний. Например, можно не свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников (ст. 51 Конституции). Показания свидетеля фиксируют в протоколе.

За неявку либо уклонение от явки без уважительных причин налоговая инспекция вправе оштрафовать свидетеля на 1000 рублей. Неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний или дача заведомо ложных показаний влекут штраф в размере 3000 рублей (ст. 128 Налогового кодекса РФ).

В ходе проверки сотрудники налоговой инспекции вправе привлекать экспертов (ст. 95 Налогового кодекса РФ). Эксперт - это человек, имеющий специальные познания в определенной области.

Эксперта выбирает налоговая инспекция, но при назначении и производстве экспертизы проверяемое лицо имеет право:

- 1) заявить отвод эксперту;
- 2) просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц;
- 3) представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта;
- 4) присутствовать с разрешения должностного лица налогового органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту;
- 5) знакомиться с заключением эксперта.

Это означает, что, если выбранный налоговиками эксперт вас не устраивает, вы можете заявить ему отвод. Однако налоговая инспекция сможет удовлетворить отвод, если вы докажете, что эксперт не обладает необходимыми знаниями, не является беспристрастным, или приведете иные аналогичные основания.

#### 4.3. Оформление результатов проверки

Порядок оформления результатов проверки приведен в статье 100 Налогового кодекса РФ. Любое отступление от этого порядка позволяет вам требовать в суде признать недействительным решение, принятое налоговой инспекцией по результатам проверки.

После окончания проверки сотрудник налоговой инспекции составляет справку о проведенной проверке. В ней указываются предмет проверки и сроки ее проведения. После получения справки фирма вправе отказаться представлять проверяющим любые дополнительные материалы, так как проверка уже закончена.

Не позднее двух месяцев с момента составления справки о проведенной проверке сотрудники налоговой инспекции должны оформить акт проверки (ст. 100 Налогового кодекса РФ). В акте приводятся выявленные нарушения налогового законодательства, а также выводы и

предложения проверяющих по их устранению и применению санкций. К акту должны быть приложены все документы (например, протоколы), связанные с проведением проверки.

Акт вручается представителю организации под расписку. Подпись представителя на акте - это формальность. Если он откажется подписывать акт, налоговая инспекция просто поставит на нем соответствующую отметку - на дальнейшее развитие событий это никак не повлияет. Поэтому если представитель предприятия не согласен с выводами, изложенными в акте, то он может не подписывать его или подписать, но сделать оговорку о своем несогласии. Если он уклоняется от получения акта, налоговая инспекция отправит его по почте заказным письмом. Если налоговая инспекция не вручила акт, налогоплательщик может в дальнейшем сослаться на это в суде как на нарушение своих прав и выиграть спор.

Акт налоговой проверки - это очень важный документ. Если спор с налоговой инспекцией дойдет до суда, то исход дела во многом будет зависеть от того, насколько правильно составлен акт. Все ошибки и неточности в нем можно обратить в свою пользу.

Поэтому, получив акт, обязательно проверьте:

есть ли в нем все указанные приложения и расчеты;

правильны ли расчеты, произведенные сотрудниками налоговой инспекции;

не вышли ли проверяющие за круг вопросов, указанных в решении о проведении проверки;

действовали ли на момент совершения нарушения документы, на которые ссылается инспекция;

каковы были ставки налогов на момент нарушения.

Если вы обнаружили ошибки, вы можете направить руководителю налоговой инспекции свои возражения, на это вам дается две недели со дня вручения акта. Разногласия по акту проверки излагаются в свободной форме.

После истечения двухнедельного срока, отведенного для представления возражений по акту, все материалы по проверке передаются руководителю (заместителю руководителя) налоговой инспекции. В течение 10 дней он должен рассмотреть их и принять решение.

Если были представлены возражения по акту, представителя налогоплательщика должны пригласить на рассмотрение материалов проверки. Если налоговая инспекция этого не сделала, в дальнейшем можно сослаться на это в заявлении об обжаловании вынесенного решения.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель налоговой инспекции или его заместитель может принять следующие решения:

привлечь налогоплательщика к ответственности за выявленные нарушения;

не привлекать налогоплательщика к ответственности;

провести дополнительные мероприятия налогового контроля.

Как уже говорилось, крайне редко руководители налоговых органов идут на то, чтобы существенно корректировать выводы, сделанные по результатам налоговой проверки в акте. Чаще всего представленные возражения не влияют на суть вынесенного решения, но нарушение права налогоплательщика на представление возражений и участие в их рассмотрении являются существенным процессуальным нарушением со стороны налоговиков и могут привести к отмене решения налогового органа.

#### 4.4. Судебное обжалование решений, принятых по итогам выездных проверок

Обжалование решений, вынесенных налоговыми органами по итогам выездных налоговых проверок, в целом производится по тем же правилам, что и обжалование решений, вынесенных по итогам камеральных проверок. Основные отличия относятся к большим возможностям по обжалованию процессуальных нарушений, допускаемых налоговыми органами в ходе проведения проверок.

После вынесения упоминавшегося выше Постановления Конституционного Суда РФ от 14 июля 2005 г. N 9-П до настоящего времени налоговики не очень активно использовали появившуюся у них возможность проводить проверки за пределами трехлетнего срока давности. Однако не стоит исключать таких действий в будущем.

Исходя из смысла Постановления N 9-П, только суд вправе признать уважительными причины пропуска срока давности привлечения к налоговой ответственности. В качестве таких причин в постановлении указаны неправомерные действия со стороны налогоплательщика, препятствующие нормальному ходу контрольных мероприятий и направленные на их затягивание по времени. Под такими действиями следует понимать непредставление необходимых документов в срок и противодействие проведению налоговой проверки, причем данные действия должны привести к пропуску сроков давности и, следовательно, сделать невозможным применение к налогоплательщику налоговых санкций (в частности, при совершении им деяний, предусмотренных ст. 119, 120 и 122 Налогового кодекса РФ).

Таким образом, при заявлении налоговым органом суду ходатайства о восстановлении пропущенного срока привлечения к ответственности необходимо требовать доказательств того, что налогоплательщик, во-первых, умышленно не представлял налоговому органу затребованные им документы, причем сроки задержки были существенными, во-вторых, налогоплательщик также иным образом препятствовал проведению налоговой проверки (не допускал контролирующие органы в свои помещения, скрывал имущество и т.д.), в-третьих, то, что именно эти действия привели к такому затягиванию контрольных мероприятий, что окончание их в срок стало полностью невозможным. Доказательства должны быть вескими, поэтому если суд без достаточных оснований удовлетворит такое ходатайство, то такое решение в обязательном порядке надо будет обжаловать в вышестоящую судебную инстанцию.

Одно из уязвимых мест в линии нападения налоговиков - проведение осмотра помещений предприятий и выемки документов. Данные мероприятия обычно проводятся не в тиши кабинетов, а в условиях, когда нужно действовать быстро, на свой страх и риск и, как выясняется, не всегда в строгом соответствии с требованиями закона. Действительно, требования эти не всегда выполнимы в реальной ситуации, но, с другой стороны, государственный аппарат обладает несравнимо большими возможностями для выяснения истины, нежели лица, которых он контролирует.

Часто налоговые инспекторы и поддерживающие их сотрудники милиции, сталкиваясь при осуществлении осмотра помещений предприятий и выемки документов с какими-то проблемами технического или бытового характера, стараются обойти их, слегка "обогнув", если так можно выразиться, закон. Например, требуется провести осмотр помещения, принадлежащего проверяемому предприятию, проверяющие пришли на место, а руководителя нет на месте. Можно, конечно, прийти на следующий день, но руководителя снова может не быть, а ходить далеко, да и сроки поджимают... В итоге взяли и осуществили осмотр в его отсутствие, да еще и без понятых. Суд, конечно, такие действия признает незаконными и решение, принятое по итогам выездной проверки, отменит. Может быть не все, но в той части, где недобросовестность налогоплательщика доказывается результатами осмотра, однозначно.

Такой способ получения информации, как выемка документов, также не всегда является обоснованным. В соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 31, а также статьей 89 Налогового кодекса РФ налоговые органы вправе производить выемку документов при проведении налоговых проверок у налогоплательщика или налогового агента, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены. Кроме того, в соответствии с пунктом 4 статьи 93 Налогового кодекса РФ в случае отказа налогоплательщика от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит выемку необходимых документов в порядке, предусмотренном статьей 94 Налогового кодекса РФ.

Это означает, что, решаясь на производство выемки документов, налоговый орган должен иметь для этого достаточные основания. В случае обжалования налогоплательщиком действий налоговиков последние должны доказать в суде, что документы могли быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены либо что проверяемому лицу в соответствии со статьей 93 Налогового кодекса РФ направлялось требование о предоставлении изымаемых документов, а налогоплательщик ответил на него отказом. Надо сказать, что далеко не всегда для выемки документов у налоговиков имеются необходимые основания и далеко не всегда им удается доказать их наличие в суде. Обычно суды, выявив превышение полномочий по производству выемки документов, отменяют решение налогового органа в части, в доказательственную базу которой входила информация, полученная из незаконно изъятых документов.

Другое ограничение контрольных мероприятий по времени - момент окончания проверки, которым является момент составления справки по итогам проверки. Если налоговый орган каким-то образом уже после составления данной справки получил дополнительные сведения, явившиеся основанием для вынесения решения по итогам проверки, то такое решение будет неправомерным и в части использования дополнительных доказательств подлежит отмене судом, так как в соответствии со статьей 87 Налогового кодекса РФ дополнительные мероприятия налогового контроля могут иметь место лишь до окончания самой проверки.

Процессуальные нарушения, допущенные при оформлении итогов выездной проверки, - еще один довод в спорах о привлечении к ответственности за налоговые нарушения. Конечно, если в ходе выездной проверки будут выявлены существенные нарушения налогового законодательства, допущенные налогоплательщиком, суд вряд ли откажет в удовлетворении требований налогового органа, во всяком случае, всех. Но если нарушения несерьезные, да еще и доказательная база у налогового органа слаба, суд откажет налоговикам в привлечении организации к ответственности. Например, если в акте налоговой проверки отсутствуют ссылки на конкретные первичные бухгалтерские документы, подтверждающие факты налоговых правонарушений, если в решении налогового органа отсутствуют ссылки на документы, подтверждающие совершение

правонарушения, а также если налогоплательщик будет лишен права представить свои возражения на акт проверки, а также участвовать в его рассмотрении. Все эти нарушения относятся к нарушениям порядка привлечения налогоплательщика к ответственности, изложенного в статье 101 Налогового кодекса РФ. Как уже говорилось, соблюдение или несоблюдение всех формальностей на принимаемое решение никак не влияет, но имеет значение в процессуальном плане. А поскольку налоговики чаще всего по небрежности могут допускать разные ляпы в этой сфере, то использовать их как аргумент в налоговом споре совсем нелишне.

Надо признать, что законодатель всячески старается защитить налоговые органы в вопросах обжалования их действий. Так как налоговые санкции взыскиваются в безапелляционном порядке и обращаться в суд для разрешения спорных вопросов, возникающих в связи с этим, должны уже сами налогоплательщики, а не налоговые органы, как это было раньше. Более того, предусмотрена обязательная досудебная процедура обжалования решений налоговых органов в вышестоящие налоговые инстанции, то есть до рассмотрения жалобы налогоплательщика решение налогового органа не может быть обжаловано в суд. Правда, эта драконовская мера должна вступить в силу только 1 января 2009 года, да и то в том случае, если законодатель вновь не изменит свои планы или не скажет свое веское слово Конституционный Суд.

## **Часть II. ПРОВЕРКИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ**

### **Глава 5. КОНТРОЛЬ ОБОРОТА АЛКОГОЛЬНОЙ ПРОДУКЦИИ**

#### **5.1. Кто и как контролирует оборот алкогольной и спиртосодержащей продукции**

Производство и продажа алкоголя в России всегда были объектом пристального внимания властей. Причины этого известны - себестоимость алкоголя невелика, россияне пьют много, и вследствие этого, доходы от торговли спиртным всегда были весьма существенными. Большую часть российской истории производство и продажа крепкого алкоголя - в первую очередь водки - находились в руках государства. Доходы от продажи спиртных напитков составляли существенную часть бюджета как в царские времена, так и при советской власти. Отмена государственной монополии на производство и продажу спирта и алкогольной продукции пятнадцать лет назад послужила одной из причин экономического кризиса, сопровождавшего смену власти в России в начале 90-х годов. В настоящее время в Правительстве и Государственной Думе ведется дискуссия о необходимости введения в той или иной форме монополии на производство и продажу спирта. Законодательство, регулирующее контроль оборота алкогольной и спиртосодержащей продукции, постоянно изменяется законодателями с целью соответствия нормативных актов в этой сфере общим задачам по реформированию отношений государственной власти и бизнеса.

Основным документом, регулирующим производство и оборот алкогольной и спиртосодержащей продукции, является Федеральный закон от 22 ноября 1995 г. N 171-ФЗ "О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции" (далее - Закон N 171-ФЗ).

Закон состоит из четырех глав, три из которых регулируют три основных направления:

- 1) требования к производству и обороту этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;
- 2) лицензирование деятельности по производству и обороту этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;
- 3) контроль за соблюдением данного закона и ответственность за его нарушение.

В соответствии со статьей 10.2 Закона N 171-ФЗ оборот алкогольной и спиртосодержащей продукции осуществляется только при наличии следующих сопроводительных документов, удостоверяющих легальность ее производства и оборота:

- 1) товарно-транспортная накладная;
- 2) справка, прилагаемая к грузовой таможенной декларации (для импортированной алкогольной и спиртосодержащей продукции);
- 3) справка, прилагаемая к товарно-транспортной накладной (для алкогольной и спиртосодержащей продукции, производство которой осуществляется на территории Российской Федерации).

Алкогольная продукция, находящаяся в розничной продаже на территории Российской Федерации, сопровождается информацией на русском языке, которая должна содержать сведения о: наименовании алкогольной продукции; цене алкогольной продукции; наименовании производителя (юридическом адресе); стране происхождения алкогольной продукции; сертификации алкогольной продукции; технических регламентах, требованиям которых алкогольная продукция должна соответствовать; объеме алкогольной продукции в

потребительской таре; наименованиях основных ингредиентов, влияющих на вкус и аромат алкогольной продукции; содержании вредных для здоровья веществ по сравнению с обязательными требованиями технических регламентов и противопоказаниях к ее применению; дате изготовления и сроке использования или конечном сроке использования.

Алкогольная продукция с содержанием этилового спирта более 9 процентов объема готовой продукции подлежит обязательной маркировке в следующем порядке:

алкогольная продукция, производимая на территории Российской Федерации, за исключением алкогольной продукции, поставляемой на экспорт, маркируется федеральными специальными марками. Указанные марки приобретаются организациями, осуществляющими производство такой алкогольной продукции, в государственных органах, уполномоченных Правительством РФ;

алкогольная продукция, ввозимая (импортируемая) на таможенную территорию Российской Федерации, маркируется акцизными марками. Указанные марки приобретаются в таможенных органах организациями, осуществляющими импорт алкогольной продукции.

Производство и оборот алкогольной и спиртосодержащей пищевой продукции осуществляются организациями при наличии соответствующих лицензий.

Лицензии выдаются на осуществление следующих видов деятельности:

производство, хранение и поставки произведенного этилового спирта, в том числе денатурата;

производство, хранение и поставки произведенной алкогольной и спиртосодержащей пищевой продукции;

хранение этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей пищевой продукции;

закупка, хранение и поставки алкогольной и спиртосодержащей продукции;

производство, хранение и поставки спиртосодержащей непищевой продукции;

розничная продажа алкогольной продукции.

Государственный контроль за производством, оборотом, качеством и безопасностью этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, соблюдением законодательства в этой области и условий, предусмотренных соответствующими лицензиями, осуществляется уполномоченными федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации в пределах их компетенции.

Компетенция налоговых органов в области контроля оборота алкоголя определена в статье 5 Закона N 171-ФЗ: организация и проведение государственного контроля за производством, оборотом, качеством и безопасностью этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, соблюдением законодательства в области производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и условий, предусмотренных лицензиями.

Вопросы, связанные с налогообложением производства и оборота алкогольной и спиртосодержащей продукции, регулируются главой 22 "Акцизы" Налогового кодекса РФ.

С 1 января 2006 г. упразднена система акцизных складов, акциз платится в размере 100% производителем алкогольной продукции. Данные обстоятельства существенно изменили объем и способы контроля, осуществляемого налоговыми органами в области оборота алкогольной продукции. Ранее на всех акцизных складах в соответствии со статьей 197 Налогового кодекса РФ находились сотрудники налоговых органов, которые осуществляли контроль хранения и перемещения алкогольной продукции, находящейся под действием режима налогового склада. Исключение составляли акцизные склады, расположенные в Москве и Санкт-Петербурге, где в порядке эксперимента контроль осуществлялся путем посещения налоговыми инспекторами складов не реже двух раз в неделю.

Практика раздельного взимания акцизов привела к многочисленным нарушениям со стороны недобросовестных предпринимателей, сводившимся к уклонению от уплаты части акциза. В результате большая часть алкогольного рынка оказалась в теневом секторе экономики. Законодатель несколько лет искал пути преодоления этой негативной практики, выдвигались различные концепции, идеи, в конце концов возобладала позиция сторонников возложения обязанности акциза на производителей алкоголя в полном объеме. Противники этой точки зрения утверждали, что ликвидация системы акцизных складов приведет к резкому ослаблению контроля качества алкогольной продукции и увеличению доли суррогата в объеме продаж алкоголя, так как помимо контроля уплаты акциза на акцизных складах контролировалось качество продаваемой продукции. Однако беспристрастными этих лиц назвать нельзя, так как большинство из них - руководители регионов и чиновники местных органов власти. Причина их недовольства (особенно мэров Москвы и Санкт-Петербурга) понятна - с отменой раздельного взимания акцизов регионы теряют контроль над поступлением в бюджет огромных налоговых потоков. Ни для кого не секрет, что уровень коррупции в этой области необычайно высок. Да и контроль качества продукции на акцизных складах зачастую проводился только на бумаге, по причине все той же коррупции.

## 5.2. Приостановление и аннулирование действия лицензии

Ответственность за несоблюдение требований к обороту алкоголя предусмотрена двумя нормативными актами: Законом "О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции" и Кодексом об административных правонарушениях. В первом случае речь идет о возможности приостановления или аннулирования лицензии на право осуществлять оборот алкогольной продукции, то есть о возможности ограничения осуществления нарушителем лицензируемого вида деятельности, а во втором - об административной ответственности в виде штрафа и конфискации предметов незаконной деятельности.

Пункт 1 статьи 20 Закона N 171-ФЗ содержит перечень оснований, по которым лицензирующий орган (налоговый орган, выдавший лицензию) может приостановить действие лицензии на основании материалов, представленных органами, осуществляющими контроль и надзор за соблюдением требований к производству и обороту алкоголя:

невыполнение организацией предписаний лицензирующего органа об устранении нарушений условий действия лицензии;

непредставление в установленный срок заявления о переоформлении лицензии;

неуплата в установленный срок лицензионного сбора;

использование основного технологического оборудования, предназначенного для производства этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, и (или) алкогольной продукции и (или) их хранения, для производства и (или) хранения на том же оборудовании непищевой продукции, за исключением отходов основного производства;

использование основного технологического оборудования, предназначенного для производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции (за исключением розничной продажи) и не оснащенного автоматическими средствами измерения и учета концентрации и объема безводного спирта в готовой продукции, объема готовой продукции, техническими средствами фиксации и передачи информации об объеме производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции в единую государственную автоматизированную информационную систему в соответствии с требованиями статьи 8 Закона;

оборот этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции с нарушением требований, предусмотренных статьей 10.2 Закона N 171-ФЗ, а спиртосодержащей непищевой продукции, кроме того, с нарушением требований, предусмотренных пунктом 4 статьи 10.1 Закона N 171-ФЗ;

непредставление в установленный срок организацией в федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий межотраслевую координацию и функциональное регулирование в сфере государственной статистики, сведений об объеме производства и поставок алкогольной и спиртосодержащей продукции;

поставки, закупка этилового спирта, в том числе денатурата, и нефасованной спиртосодержащей продукции с содержанием этилового спирта более 60 процентов объема готовой продукции без уведомления;

использование для производства этилового спирта и алкогольной продукции нового основного технологического оборудования с нарушением требований пункта 10 статьи 19 Закона N 171-ФЗ;

нарушение требований пунктов 2.1 и 2.2 статьи 11 Закона N 171-ФЗ;

передача федеральных специальных марок и акцизных марок другой организации;

использование зарегистрированных товарных знаков, а также изобретений и промышленных образцов, защищенных патентами, после вступления в силу решения суда о незаконности их использования.

Действие лицензии приостанавливается на срок, необходимый для устранения выявленных нарушений. Указанный срок не может превышать шести месяцев. В случае если в установленный срок заявитель не устранил указанные обстоятельства, лицензирующий орган обязан обратиться в суд с заявлением об аннулировании лицензии.

После получения от организации заявления об устранении обстоятельств, повлекших за собой приостановление действия лицензии, лицензирующий орган в течение десяти дней обязан принять решение о возобновлении действия лицензии или об отказе в возобновлении ее действия и обращении в суд с заявлением об аннулировании лицензии. В случае непринятия лицензирующим органом в указанный срок одного из этих решений действие лицензии считается возобновленным.

Для налоговых органов приостановление действия лицензии не является наказанием предприятия за совершение тех или иных действий, для них это скорее мера профилактики с целью предотвращения совершения противоправных действий в будущем. Для предприятия же это, безусловно, наказание, поскольку деятельность его парализуется, оно несет убытки, не выполняет обязательства по хозяйственным договорам, в результате чего несет ответственность и за их неисполнение. Однако судебное оспаривание решений налоговых органов о

приостановлении действия лицензий на основании пункта 1 статьи 20 Закона N 171-ФЗ редки: обычно гораздо проще исполнить требования налогового органа.

Пункт 3 статьи 20 Закона N 171-ФЗ содержит перечень оснований, по которым лицензия на производство и оборот этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции может быть аннулирована решением суда на основании заявления лицензирующего органа:

обнаружение недостоверных данных в документах, представленных организацией для получения такой лицензии;

поставки этилового спирта, в том числе денатурата, потребителям, не имеющим соответствующих лицензий или уведомлений;

оборот алкогольной продукции без маркировки в соответствии со статьей 12 Закона N 171-ФЗ либо с поддельными марками;

поставки алкогольной и спиртосодержащей пищевой продукции организациям, не имеющим предусмотренных Законом лицензий;

невыполнение решения лицензирующего органа о приостановлении действия лицензии;

повторное в течение одного года сообщение недостоверных сведений в декларациях об объеме производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции или повторное в течение одного года несвоевременное представление указанных деклараций в лицензирующий орган;

производство продукции, не соответствующей требованиям технических регламентов;

производство и оборот этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции на договорной или бездоговорной основе для организаций, не имеющих соответствующих лицензий;

повторное приостановление действия лицензии за совершение одного и того же нарушения в течение одного года;

непредставление лицензирующему органу возможности провести обследование организации на соответствие лицензионным требованиям, контроль за эксплуатацией автоматических средств измерения и учета концентрации и объема безводного спирта в готовой продукции, объема готовой продукции и технических средств фиксации и передачи информации об объеме производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции в единую государственную автоматизированную информационную систему и снятие с них показателей;

эксплуатация основного технологического оборудования при отсутствии или повреждении пломб на коммуникациях либо автоматических средствах измерения и учета концентрации и объема безводного спирта в готовой продукции, объема готовой продукции и технических средствах фиксации и передачи информации об объеме производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции в единую государственную автоматизированную информационную систему, опломбированных (опечатанных) лицензирующим органом;

производство и оборот спиртосодержащей продукции с содержанием этилового спирта более установленного максимального содержания этилового спирта в спиртосодержащей продукции в соответствии с абзацем семнадцатым статьи 5 Закона N 171-ФЗ;

поставки денатурата или денатурированной спиртосодержащей продукции с содержанием денатурирующих веществ, не соответствующих установленным Законом перечню и концентрации денатурирующих веществ, либо с нарушением порядка использования денатурата или денатурированной спиртосодержащей продукции;

поставки этилового спирта организациям, не имеющим соответствующих лицензий, и повторные в течение года поставки этилового спирта без уведомлений;

неустранение в установленный срок обстоятельств, повлекших за собой приостановление действия лицензии.

До вступления решения суда в законную силу лицензирующий орган вправе приостановить действие лицензии.

Решение о направлении в суд заявления об аннулировании лицензии обычно содержит решение о приостановлении действия лицензии до вступления решения суда в законную силу и является и для налоговых органов, и для предприятий прямой санкцией за совершение действий, расцениваемых налоговиками как противоправные. Такие действия налоговых органов довольно часто оспариваются, так как деятельность организации в таком случае практически прекращается и возобновить ее можно только в судебном порядке.

После того как налоговый орган вынес решение о направлении в суд заявления об аннулировании лицензии, это решение в течение трех дней в письменной форме доводится до предприятия (п. 4 ст. 20 Закона N 171-ФЗ). Решение о приостановлении действия лицензии обычно доводится таким же образом, так, как содержится в первом. После этого обычно наступает пауза, так как подготовка заявления в суд требует времени, да и налоговые органы особенно не спешат, поскольку считают, что основную часть своей работы они выполнили - пресекли противоправную деятельность. При этом налоговики мало заботит то, что суд может и не удовлетворить их

заявление, а предприятие все это время не сможет функционировать. Возникает вопрос: а правомерны ли такие действия налоговых органов?

Казалось бы, все ясно: право на приостановление действия лицензии закреплено Законом, и нет никаких препятствий для того, чтобы налоговый орган реализовал его. Но не так все просто, в Законе не определен порядок принятия решения о приостановлении лицензии и не указано, что является в данном случае юридическим основанием для его принятия: заявление в арбитражный суд об аннулировании лицензии или решение о направлении в суд такого заявления. В связи с тем, что срок действия данной меры, которая по своей сути является обеспечительной в рамках судебного дела, ограничен моментом принятия судом решения по данному делу, решение о приостановлении действия лицензии не может быть принято до подачи лицензирующим органом соответствующего заявления в суд и вынесения судом определения о принятии этого заявления к производству. Поскольку решение о направлении заявления, во-первых, может быть не исполнено, во-вторых, может быть по тем или иным основаниям возвращено судом, а, следовательно, юридический факт, указанный в Законе как момент окончания течения срока, может не наступить. Это означает, что приостановление действия лицензии будет бессрочным, то есть фактически действие лицензии будет аннулировано, а таких полномочий Закон налоговому органу не дает. Позиция эта спорная, так как была сначала поддержана судом апелляционной инстанции, но потом отвергнута судом кассационной инстанции, хотя организация, оспаривавшая решение налогового органа, в заседании последнего суда не участвовала и отзыв на кассационную жалобу не направляла.

Таким образом, если налоговый орган без достаточных оснований вынес решение о направлении в суд заявления об аннулировании лицензии и одновременно решение о приостановлении действия лицензии, то нужно незамедлительно обжаловать последнее решение в арбитражный суд и сослаться на вышеизложенные доводы. Суд может, конечно, и отказать в удовлетворении требований, но может и удовлетворить их, в любом случае госпошлина при подаче заявления в суд составляет всего 2000 рублей. В заявлении в обязательном порядке должно содержаться ходатайство о приостановлении действия обжалуемого решения (об обосновании такого ходатайства см. выше).

Готовя отзыв на заявление налогового органа, необходимо внимательно изучить данный документ и соотнести содержащиеся в нем доводы с требованиями Закона. Налоговые органы часто расширительно толкуют Закон в части оснований для аннулирования лицензий, поэтому нередки случаи, когда в суд направляются заявления, в которых указаны основания для аннулирования, не содержащиеся в законе. Например, Законом в качестве основания для аннулирования лицензии предусмотрен случай поставки алкогольной и спиртосодержащей пищевой продукции организациям, не имеющим предусмотренных Законом лицензий, а вот случай закупки алкогольной и спиртосодержащей пищевой продукции у организаций, не имеющих предусмотренных Законом лицензий, Законом не предусмотрен. Если налоговый орган в этом случае требует аннулирования, его ждет отказ суда.

Очень часто налоговые органы полагаются на информацию, поступающую из органов внутренних дел. Последние, проведя оперативные мероприятия и выявив факты, являющиеся основанием для возбуждения уголовного дела, сообщают об этом налоговым органам. Те, в свою очередь, полагая, что переданная им информация достоверна и проверена, выносят решение о направлении в суд заявления об аннулировании лицензии указанного в сообщении лица. При этом налоговики совершенно не задумываются о том, что выводы, сделанные оперативными работниками, носят предварительный характер, и в ходе следствия по уголовному делу переданная информация может быть подвергнута существенной корректировке либо вообще опровергнута.

Аннулирование лицензии должно производиться в случаях явного и грубого нарушения законодательства и должно быть соразмерно последствиям этого нарушения и формы вины организации. В Законе N 171-ФЗ в отличие от Кодекса об административных правонарушениях не сказано о том, что привлечение к ответственности в виде аннулирования лицензии возможно только при наличии вины организации. Но суды все же приходят к выводу, что привлечение к ответственности за нарушение правил оборота алкогольной продукции возможно по правилам, изложенным в Кодексе об административных правонарушениях.

### 5.3. Административная ответственность за нарушение правил продажи алкогольной и спиртосодержащей продукции

Административная ответственность за правонарушения в сфере оборота алкогольной продукции предусмотрена статьями 14.16 - 14.19, 15.12 и 15.13 Кодекса РФ об административных правонарушениях.

Общие правила поведения при проведении проверок в розничных предприятиях, а также порядок обжалования постановлений налоговых органов в связи с нарушением процессуальных

норм подробно изложены в главе 6 "Контроль применения контрольно-кассовой техники". К уже изложенному следует добавить, что нередко в поручении о проведении проверки в качестве объекта проверки указано соблюдение правил применения ККТ, а инспектор проверяет и кассовый аппарат, и соблюдение правил оборота алкогольной продукции. Надо сказать, что прямого запрета на подобные действия в нормативных актах нет, но полномочия должностного лица на проведение тех или иных контрольных мероприятий должны быть документально подтверждены и одного служебного удостоверения налогового инспектора здесь мало. Поэтому в таких случаях надо твердо заявлять налоговикам о том, что проведение проверки, не указанной в поручении, является превышением полномочий проверяющих.

Наиболее распространенными являются случаи привлечения предприятий к ответственности за нарушения, предусмотренные статьей 14.16 Кодекса РФ об административных правонарушениях, так как охватываемые ею составы правонарушений затрагивают интересы большого количества предпринимателей.

Данной статьей предусмотрено несколько составов административных правонарушений: розничная продажа спирта и спиртосодержащей продукции (п. 1 ст. 14.16 Кодекса РФ об административных правонарушениях); поставка или розничная продажа алкогольной и спиртосодержащей продукции без надлежаще оформленных товарно-транспортных документов, без сертификата соответствия по каждому наименованию продукции, без справки к грузовой таможенной декларации или без ее копии с оригиналами оттисков печатей предыдущего собственника (на импортную алкогольную продукцию) либо без справки к товарно-транспортной накладной (на отечественную алкогольную продукцию), а равно поставка или розничная продажа алкогольной и спиртосодержащей продукции в таре и упаковке, не соответствующих установленным законом требованиям (п. 2 ст. 14.16 Кодекса РФ об административных правонарушениях); и нарушение иных правил розничной продажи алкогольной и спиртосодержащей продукции (п. 3 ст. 14.16 Кодекса РФ об административных правонарушениях).

Налоговые органы вправе составлять протоколы об административной ответственности по всем трем пунктам статьи 14.16 Кодекса РФ об административных правонарушениях. Хотя некоторыми авторами выражалось сомнение в том, что налоговые органы уполномочены составлять протоколы по пункту 3 указанной статьи. Но ими не было учтено то, что в соответствии с пунктом 1 статьи 28.3 Кодекса РФ об административных правонарушениях протоколы об административных правонарушениях составляются должностными лицами органов, уполномоченных рассматривать дела об административных правонарушениях в соответствии с главой 23 Кодекса РФ об административных правонарушениях, в пределах компетенции соответствующего органа. А в соответствии с пунктом 1 статьи 23.50 Кодекса РФ об административных правонарушениях органы, осуществляющие государственный контроль за производством и оборотом этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, рассматривают дела об административных правонарушениях, предусмотренных частью 3 статьи 14.16 Кодекса РФ об административных правонарушениях. Как известно, государственный контроль за производством и оборотом этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции осуществляют налоговые органы, поэтому надеяться на то, что суд отменит постановление о привлечении к административной ответственности на том основании, что протокол был составлен неуполномоченным лицом, не стоит.

Розничная продажа спирта - нарушение очень явное, и спорных вопросов по нему обычно не возникает.

Гораздо чаще возникают споры по привлечению к ответственности за поставку или розничную продажу алкогольной и спиртосодержащей продукции без необходимых документов. Нарушения, действительные или мнимые, налоговики выявляют как на предприятиях розничной, так и на предприятиях оптовой торговли, а также на акцизных складах. Зачастую под отсутствием документов налоговые инспекторы понимают их ненадлежащее оформление.

Иногда налоговики путают составы пункта 2 и пункта 3 статьи 14.16 Кодекса РФ об административных правонарушениях, а поскольку рассматриваются они разными органами: пункт 2 - арбитражным судом, а пункт 3 - руководителем органа, должностное лицо которого составило протокол, или судом общей юрисдикции. Дело в том, что пункт 2 предусматривает среди прочего розничную продажу алкогольной спиртосодержащей продукции без надлежаще оформленных товарно-транспортных документов, без сертификата соответствия по каждому наименованию продукции, без справки к грузовой таможенной декларации или без ее копии с оригиналами оттисков печатей предыдущего собственника (на импортную алкогольную продукцию) либо без справки к товарно-транспортной накладной (на отечественную алкогольную продукцию). А пункт 3 предусматривает ответственность за нарушение иных правил розничной продажи алкогольной и спиртосодержащей продукции. Продавец алкогольной продукции обязан предоставить покупателю:

- наименование и цена алкогольной продукции;
- данные, подтверждающие проведение сертификации алкогольной продукции;

наименование производителя (юридический адрес) и страна происхождения алкогольной продукции;  
государственные стандарты, требованиям которых алкогольная продукция должна соответствовать;  
объем алкогольной продукции в потребительской таре; наименование основных ингредиентов, влияющих на вкус и аромат алкогольной продукции;  
содержание в алкогольной продукции вредных для здоровья веществ (по сравнению с обязательными требованиями государственных стандартов);  
противопоказания к применению алкогольной продукции;  
дата изготовления и срок годности.

Продавец также обязан иметь оформленные в порядке, установленном Правительством Российской Федерации, копию справки к товарно-транспортной накладной или копию справки к грузовой таможенной декларации в отношении импортной алкогольной продукции и представлять их по требованию покупателя.

Как видно, и в том, и в другом случае продавец обязан иметь набор документов, подтверждающих легальность оборота алкогольной продукции. Только для состава правонарушения, предусмотренного пунктом 2, важна возможность представления этих документов проверяющему должностному лицу, а для состава правонарушения, предусмотренного пунктом 3, важна возможность представления этих документов покупателю. В том случае если по какой-то причине документы не могли быть представлены сразу при проведении проверки, но были представлены в разумный срок после ее проведения, то состава правонарушения в действиях предприятия не будет, так как оно сможет доказать, что фактически оборот продукции осуществлялся с необходимыми документами. Однако действия предприятия в этом случае могут образовать собой состав правонарушения, предусмотренного пунктом 3, так как в том случае если покупатель потребовал бы ознакомления с указанными документами, то предприятие не смогло бы удовлетворить эти требования. Правда, в этом случае налоговый орган должен был бы доказать, что кто-либо из покупателей обращался с подобным требованием к продавцу и получил отказ.

Как уже говорилось, налоговики не всегда разбираются в вышеизложенных тонкостях и, не получив сразу необходимые документы, составляют протокол об административном правонарушении, предусмотренном пунктом 2 статьи 14.16 Кодекса РФ об административных правонарушениях. Предприниматель же через некоторое время представляет документы налоговому органу или суду. Последний в таких случаях отказывает в привлечении к административной ответственности, а привлечь предприятие к ответственности по пункту 3 статьи 14.16 Кодекса РФ об административных правонарушениях уже поздно.

Когда речь идет о проверках оптовых организаций, налоговым органам приходится сложнее, все их ошибки, допущенные при выявлении правонарушения и составлении протокола, оборачиваются против них. Жестких рамок, имеющих для розничной торговли в виде вышеупомянутых Правил продажи алкогольной продукции, здесь нет. Поэтому часто бывает так, что налоговики, проверяя предприятия оптовой торговли, не получив по первому требованию документы в отношении какого-либо товара, сразу составляют протокол о нарушении пункта 2 статьи 14.16 Кодекса РФ об административных правонарушениях. Предприниматель же на заседание суда приносит полный комплект документов, и в удовлетворении требований налогового органа отказывается.

Как уже говорилось, на рынке алкоголя обращается огромное количество продукции, не имеющей легального происхождения или легального ввода в оборот. Далеко не всегда такая продукция изготавливается на подпольных заводах, напротив, большая ее часть разливается на не самых мелких предприятиях, выпускающих легальную продукцию. Просто часть алкогольной продукции декларируется, а часть "вчерную" продается через теневые структуры. Последние распоряжаются ею по-разному: кто-то наклеивает поддельные акцизные марки, кто-то использует настоящие акцизные марки, полученные тем или иным способом в официальных структурах и незаконно выведенные из-под контроля налоговых органов, некоторые же просто продают такую продукцию в розницу "из-под полы". Для наказания последних предусмотрена как уголовная, так и административная ответственность.

В том случае если действия предпринимателя не образуют состава преступления, то он привлекается к административной ответственности в соответствии с пунктом 2 статьи 15.12 Кодекса РФ об административных правонарушениях. Санкция налагается за продажу немаркированных товаров и продукции, а равно хранение, перевозку либо приобретение таких товаров и продукции в целях сбыта. Речь идет в первую очередь о продаже, хранении или алкогольной продукции без акцизных марок. Из приведенных действий есть одно исключение - розничная продажа алкоголя без акцизных марок. В этих случаях виновное лицо привлекается к ответственности в соответствии с уже упоминавшимся пунктом 3 статьи 14.16 Кодекса РФ об административных правонарушениях.

Нередки случаи, когда налоговые органы произвольно трактуют понятие "наличие акцизной марки". По их мнению, любое отклонение информации на наклеенных на продукцию марках или способа их нанесения от требуемых в соответствии с правилами означает полное отсутствие марок на продукции. Ситуации бывают разные, иногда на марке указан объем бутылки, отличающийся от реального объема бутылки, на которую эта марка наклеена, иногда марка наклеена плохо и может отклеиться (что в принципе не исключает ее последующего использования), бывает, что марка является поддельной. Однако привлекать к ответственности лицо, осуществляющее оборот такой продукции, за нарушение пункта 2 статьи 15.12 Кодекса РФ об административных правонарушениях нельзя (за исключением случаев, когда это лицо само наклеило поддельную марку). Во-первых, данное лицо не может нести ответственность за действия третьих лиц, так как в его действиях отсутствует вина, во-вторых, пункт 2 статьи 15.12 Кодекса РФ об административных правонарушениях не предусматривает ответственность за оборот алкогольной продукции с акцизными марками, нанесенными с нарушениями установленных правил.

## **Глава 6. КОНТРОЛЬ ПРИМЕНЕНИЯ КОНТРОЛЬНО-КАССОВОЙ ТЕХНИКИ**

### **6.1. Правила применения ККТ и ответственность за их нарушение**

В соответствии с пунктом 1 статьи 2 Федерального закона от 22 мая 2003 г. N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт" (далее - Закон о ККТ) контрольно-кассовая техника, включенная в Государственный реестр, применяется на территории Российской Федерации в обязательном порядке всеми организациями и индивидуальными предпринимателями при осуществлении ими наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт в случаях продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Все предприниматели, осуществляющие розничную торговлю, прекрасно знакомы как с вышеизложенным правилом, так и с проблемами, связанными с его применением. Контрольно-кассовая техника (ККТ) применяется в самых разных условиях: и в супермаркетах, и в небольших магазинчиках, и в роскошных автосалонах, и на рынках в небольших палатках, и т.д. Условия применения ККТ самые разные, нагрузка на технику тоже различная, разный по уровню подготовки персонал работает на ККТ. Все это не может не привести к всевозможным сбоям и ошибкам в работе этой техники. Иногда эти сбои и ошибки являются следствием объективных причин, а иногда и следствием тех или иных действий недобросовестных предпринимателей. Во избежание последнего законодатель предусмотрел возможность контроля применения ККТ и административную ответственность за нарушение порядка, предусмотренного для применения ККТ законом.

Законом о ККТ контроль применения кассовой техники возложен на налоговые органы и органы внутренних дел.

Налоговые органы в соответствии с пунктом 1 статьи 7 Закона о ККТ:

осуществляют контроль за соблюдением организациями и индивидуальными предпринимателями требований закона;

осуществляют контроль за полнотой учета выручки в организациях и у индивидуальных предпринимателей;

проверяют документы, связанные с применением организациями и индивидуальными предпринимателями контрольно-кассовой техники, получают необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проведении проверок;

проводят проверки выдачи организациями и индивидуальными предпринимателями кассовых чеков;

налагают штрафы в случаях и порядке, которые установлены Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях, на организации и индивидуальных предпринимателей, которые нарушают требования закона.

Санкция за нарушение порядка применения ККТ предусмотрена статьей 14.5 Кодекса РФ об административных правонарушениях. Данной статьей за неприменение ККТ предусмотрено наложение административного штрафа на граждан - от одной тысячи пятисот до двух тысяч рублей; на должностных лиц - от трех тысяч до четырех тысяч рублей; на юридических лиц - от тридцати тысяч до сорока тысяч рублей. Следует учесть, что наложение штрафа на граждан возможно только, если они зарегистрированы в качестве индивидуальных предпринимателей. В случае если кассовый аппарат не применен работником юридического лица, то нести ответственность будет это юридическое лицо, а не работник. В том случае если должностное лицо организации виновно в неприменении ККТ (например, отдало распоряжение осуществлять

продажи без применения ККТ), то к ответственности может быть привлечено и оно. Юридическое лицо будет привлечено к ответственности и в том случае, если неприменение кассового аппарата произошло вследствие ненадлежащего исполнения работником предприятия своих трудовых обязанностей, то есть когда кассовый аппарат имеется в наличии, исправен, работнику даны указания применять его, но работник по какой-то причине не сделал этого. Арбитражные суды ранее нередко на основании того, что налоговым органом не была доказана вина юридического лица в совершении правонарушения, отменяли постановления о привлечении к ответственности за нарушение статьи 14.5 Кодекса РФ об административных правонарушениях. Однако Президиум Высшего Арбитражного Суда положил конец этой практике и стал отменять эти решения.

Порядок привлечения к административной ответственности определен разделом IV Кодекса РФ об административных правонарушениях, принципы законодательства об административных правонарушениях изложены в главе 1 Кодекса РФ об административных правонарушениях. Самый главный принцип - это презумпция невиновности:

1) лицо подлежит административной ответственности только за те административные правонарушения, в отношении которых установлена его вина;

2) лицо, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении, считается невиновным, пока его вина не будет доказана и установлена вступившим в законную силу постановлением судьи, органа, должностного лица, рассмотревших дело;

3) лицо, привлекаемое к административной ответственности, не обязано доказывать свою невиновность;

4) неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к административной ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Для многих правоохранителей презумпция невиновности является досадной помехой в работе, и они стараются поменьше вспоминать об этом принципе. А вот для предпринимателя это основная защита от произвола и нарушений закона.

Применение принципа презумпции невиновности на деле состоит в следующем:

1) до вступления в силу решения о привлечении лица к административной ответственности должностные лица контролирурующих органов не имеют права называть виновным это лицо и вести себя соответствующе;

2) никто не вправе требовать от кого-либо признания в совершении правонарушения или дачи объяснений, которые можно было бы истолковать как подтверждение вины в совершении этого правонарушения;

3) никто вообще не вправе требовать от кого-либо объяснения тех или иных фактов, а также несоответствия информации, полученной из разных источников;

4) если в создавшейся ситуации можно допустить возможность правомерного поведения проверяемого лица, то никто не может настаивать на том, что такое поведение не могло иметь место быть по причине небольшой вероятности или возможной заинтересованности проверяемого лица в результатах неправомерного поведения.

Как и в других случаях, как сам контроль, осуществляемый налоговыми органами, так и его результаты не всегда являются справедливыми и соответствующими всем нормам закона. Для того чтобы избежать необоснованных обвинений в свой адрес, иметь возможность защититься от них, необходимо знать как свои права и обязанности в области применения ККТ, так и права и обязанности в этой области налоговых органов.

Как уже говорилось, контроль применения ККТ возложен на налоговые органы и органы внутренних дел, последние взаимодействуют в пределах своей компетенции с налоговыми органами при осуществлении теми контрольных функций (п. 2 ст. 7 Закона о ККТ). Это очень важный момент, так как полномочия этих органов по наложению санкций за нарушение правил применения ККТ переплетены и несколько запутаны.

Наверняка многим предпринимателям, осуществляющим розничную торговлю, знакомы эти резкие и неожиданно звучащие слова: "Контрольная закупка!" - в таких случаях нередко теряются не только продавцы, но и директора магазинов. Казалось бы, все просто - налоговый орган осуществляет контроль применения ККТ и делает это самым простым и эффективным способом: самостоятельно или через третьих лиц производит в проверяемом предприятии закупку товара и получает на руки кассовый чек (если таковой предоставляется) и проверяет соответствие последнего правилам, предусмотренным для применения ККТ.

Однако Закон о ККТ не предусматривает такого способа контроля, более того, прямой запрет на проведение таких мероприятий, как контрольная закупка, содержится в ведомственном нормативном документе, изданном налоговым ведомством, - Методические рекомендации по организации контроля за применением контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением (утверждены Госналогслужбой России и Департаментом налоговой полиции России 29 июля, 3 августа 1994 г. N НИ-6-14/281, ВЯ-1155). Согласно пункту 1.9 этого документа: "Правом контрольной закупки налоговые органы не наделены, вместе с тем оно

имеется у работников органов внутренних дел и инспекции по торговле, которые привлекаются к участию в проверках. Поэтому в целях получения фактических данных (доказательств) правильного применения контрольно-кассовых машин рекомендуется во время проверок производить указанными работниками контрольные закупки и оформлять их актами, которые прилагаются затем к акту проверки предприятия".

Не так все просто и с органами внутренних дел, в законах, регламентирующих их деятельность, понятия "контрольная закупка" нет, только в Федеральном законе от 12 августа 1995 г. N 144-ФЗ "Об оперативно-розыскной деятельности" содержится понятие "проверочная закупка". В соответствии с частью 7 статьи 8 данного Закона проверочная закупка или контролируемая поставка предметов, веществ и продукции, свободная реализация которых запрещена либо оборот которых ограничен, а также оперативный эксперимент или оперативное внедрение должностных лиц органов, осуществляющих оперативно-розыскную деятельность, а равно лиц, оказывающих им содействие, проводятся на основании постановления, утвержденного руководителем органа, осуществляющего оперативно-розыскную деятельность. Проведение оперативного эксперимента допускается только в целях выявления, предупреждения, пресечения и раскрытия тяжкого преступления, а также в целях выявления и установления лиц, их подготавливающих, совершающих или совершивших. Таким образом, проведение контрольной или проверочной закупки с целью осуществления контроля применения ККТ также незаконно, так как неприменение ККТ является административным правонарушением, но никак не преступлением, тем более тяжким.

Несмотря на все изложенное выше, и налоговые органы, и органы внутренних дел как совместно, так и порознь осуществляют контроль применения ККТ, очень часто при этом проводя контрольные закупки. Некоторые предприниматели предпочитают не портить отношения с правоохранителями и покорно платят наложенные штрафы. Другие обжалуют вынесенные решения о привлечении к административной ответственности в арбитражных судах и нередко добиваются их отмены. Судебная практика в этом вопросе, как и в других, разнообразна, но можно выделить некоторые тенденции.

В последнее время большинство судов признают тот факт, что налоговые органы не наделены правом совершать контрольные закупки, хотя бывают и исключения. Что касается права совершать контрольные закупки органами внутренних дел, то суды такое право за ними признают, ссылаясь, правда, иногда не на Закон "Об оперативно-розыскной деятельности", а на пункт 25 статьи 11 Закона "О милиции", который утверждает право проведения осмотра тех или иных помещений и по большому счету отношения к контрольной закупке не имеет.

Следует также отметить, что в частных беседах как бывшие, так действующие сотрудники налоговых органов признают, что права на проведение контрольных закупок у них нет. Позиция их такова: если предприниматель испугался и согласен с протоколом - оформляем, нет - ну и ладно. Поэтому всякий раз, когда налоговики самостоятельно проводят контрольные закупки, необходимо заявлять о незаконности их действий и в случае попытки привлечь предприятие к административной ответственности обжаловать эти действия в суде.

## 6.2. Обжалование решений о привлечении к административной ответственности

Как и в случаях с налоговыми проверками, при решении вопроса о привлечении к административной ответственности за неприменение ККТ налоговые органы очень часто бывают необъективными и выносят решения без достаточных оснований. Нарушений в ходе производства по административным делам допускается множество, как чисто процессуальных, так и связанных с толкованием тех или иных норм. Поэтому, решаясь на обжалование постановления налогового органа, нужно подходить к проблеме комплексно и рассмотреть все аспекты дела.

Постановление по делу об административном правонарушении, совершенном юридическим лицом или лицом, осуществляющим предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, обжалуется в арбитражный суд в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством (п. 3 ст. 30.1 Кодекса РФ об административных правонарушениях). Жалоба на постановление по делу об административном правонарушении может быть подана в течение десяти суток со дня вручения или получения копии постановления (п. 1 ст. 30.3 Кодекса РФ об административных правонарушениях). В случае пропуска этого срока по уважительной причине он может быть восстановлен судом по ходатайству заявителя, также по ходатайству суд может приостановить исполнение оспариваемого решения (ст. 208 АПК). Срок на подачу жалобы очень короткий, и тянуть с обжалованием нельзя, лучше сразу подать жалобу, указав в ней любое основание, а уже потом, тщательно все взвесив, направить в суд дополнение к заявлению. Также нужно, чтобы в заявлении содержалось ходатайство о приостановлении исполнения постановления налогового органа, суды обычно удовлетворяют их без существенного обоснования такого ходатайства.

При подготовке заявления в суд или дополнения к нему в первую очередь необходимо проверить, имелись ли у проверяющих достаточные полномочия для проверки именно вашего предприятия. Для этого нужно ознакомиться с содержанием поручения о проведении проверки, выданного руководителем налогового органа своим подчиненным. В том случае если в момент проведения проверки вам не удалось получить копию этого документа и вы не успели его толком рассмотреть, то можно ознакомиться с ним позже, так как в соответствии с пунктом 1 статьи 25.1 Кодекса РФ об административных правонарушениях лицо, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении, вправе знакомиться со всеми материалами дела. В том случае если в поручении указан не тот адрес или название, отличное от названия вашего предприятия, нужно требовать от суда отмены постановления о привлечении к административной ответственности на том основании, что доказательства правонарушения были получены с нарушением закона. В соответствии со статьей 33 Налогового кодекса РФ должностные лица налоговых органов обязаны реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов. Осуществляя проверку не в соответствии с поручением о проведении проверки, должностное лицо налогового органа выходит за пределы своей компетенции, превышает свои полномочия, то есть нарушает указанную статью Налогового кодекса РФ. Все доказательства, добытые при проведении проверки, получены с нарушением закона, поэтому они не могут быть использованы ни в административном (п. 3 ст. 26.2 Кодекса РФ об административных правонарушениях), ни в судебном (п. 3 ст. 64 АПК) разбирательстве. Поскольку других доказательств в административном деле не будет, то вина предприятия или его сотрудника не будет считаться доказанной.

Самым важным документом в административном деле является протокол об административном правонарушении. Протокол об административном правонарушении составляется немедленно после выявления совершения административного правонарушения (ст. 28.5 Кодекса РФ об административных правонарушениях). В случае если требуется дополнительное выяснение обстоятельств дела либо данных о физическом лице или сведений о юридическом лице, в отношении которых возбуждается дело об административном правонарушении, протокол об административном правонарушении составляется в течение двух суток с момента выявления административного правонарушения. В случае проведения административного расследования протокол об административном правонарушении составляется по окончании расследования.

В протоколе об административном правонарушении указываются дата и место его составления, должность, фамилия и инициалы лица, составившего протокол, сведения о лице, в отношении которого возбуждено дело об административном правонарушении, фамилии, имена, отчества, адреса места жительства свидетелей и потерпевших, если имеются свидетели и потерпевшие, место, время совершения и событие административного правонарушения, статья Кодекса РФ об административных правонарушениях, или закона субъекта Российской Федерации, предусматривающая административную ответственность за данное административное правонарушение, объяснение физического лица или законного представителя юридического лица, в отношении которых возбуждено дело, иные сведения, необходимые для разрешения дела (п. 2 ст. 28.2 Кодекса РФ об административных правонарушениях).

Физическому лицу или законному представителю юридического лица, в отношении которых возбуждено дело об административном правонарушении, вручается под расписку копия протокола об административном правонарушении.

Очень важным моментом является то, какое лицо указано в протоколе в качестве нарушителя. Дело в том, что чаще всего в момент проведения проверки налоговики имеют дело не с законным представителем юридического лица или индивидуальным предпринимателем, а с их работниками. В соответствии с пунктом 2 статьи 25.4 Кодекса РФ об административных правонарушениях законными представителями юридического лица являются его руководитель, а также иное лицо, признанное в соответствии с законом или учредительными документами органом юридического лица. Полномочия законного представителя юридического лица подтверждаются документами, удостоверяющими его служебное положение. Таким образом, рядовой работник предприятия (продавец, кассир) без специально оформленной доверенности законным представителем юридического лица не является. Составление протокола об административном правонарушении в присутствии только таких лиц является основанием для того, чтобы суд признал, что протокол составлен с нарушением требований статьи 28.2 Кодекса РФ об административных правонарушениях, и отказал в использовании его в качестве основания для привлечения к административной ответственности.

В период действия Кодекса РСФСР об административных правонарушениях от 20 июня 1984 г. правоохранительными органами практиковалось составление протокола в присутствии физического лица, непосредственно совершившего действие (того же продавца или кассира), послужившее причиной привлечения к административной ответственности. Происходило это в связи с тем, что старый Кодекс в качестве субъекта правонарушения рассматривал только

физическое лицо. С вступлением в силу ныне действующего Кодекса об административной ответственности ситуация изменилась: у должностных лиц налоговых органов и органов внутренних дел появилась новая головная боль - теперь для составления протокола об административной ответственности, который раньше можно было быстро набросать на коленке, потребовалось присутствие не рядового работника, а руководителя организации или индивидуального предпринимателя либо законного представителя юридического лица. Сделать это в установленные сроки не всегда легко, так как данные лица далеко не всегда могут явиться по первому зову проверяющих органов. Налоговые органы могут уведомить этих лиц о составлении протокола по почте, чтобы заявить в случае обжалования их действий о надлежщем уведомлении, но это тоже спорный момент, так как протокол должен быть составлен в течение двух суток, за это время почтовая служба должна переслать уведомление, вручить его нужному лицу, а последнее еще должно успеть явиться на место составления протокола. Согласитесь, это нереально, да и правоохранители стараются экономить на почтовых расходах. Поэтому нередки случаи, когда протокол административного правонарушения составляется в присутствии одного только продавца, данные последнего заносятся в графу "Сведения о нарушителе" либо протокол составляется вообще в отсутствие законного представителя привлекаемого к ответственности лица.

Таким образом, готовя жалобу на постановление о привлечении к ответственности, нужно проверить правильность составления протокола об административной ответственности по следующим параметрам:

1) должны быть правильно заполнены все поля бланка протокола и указаны все предусмотренные законом сведения (см. выше). Не допускаются исправления в составленном протоколе, для проверки соблюдения этого требования можно воспользоваться копией протокола, выданной при его составлении;

2) должны быть точно указаны наименование и адрес организации или персональные данные индивидуального предпринимателя как лиц, привлекаемых к ответственности. Продавец или другие работники, не являющиеся законными представителями предприятия, не должны быть указаны в качестве нарушителя;

3) должны быть указаны личные данные руководителя организации или ее законного представителя. Указание в качестве законного представителя продавца или иного работника организации, не имеющего доверенности на право представлять ее в правоохранительных органах, недопустимо. Недопустимо также заполнение неуполномоченным лицом графы "Объяснение нарушителя";

4) в том случае если протокол составлялся без участия руководителя организации или ее законного представителя, то в протоколе должны содержаться сведения об уведомлении кого-либо из них о времени и месте составления протокола. В том случае если данные лица вызывались в налоговый орган для участия в других действиях (например, в рассмотрении акта проверки), то такое уведомление не может считаться надлежащим;

5) в протоколе должны иметься отметки о вручении копии протокола нарушителю или его законному представителю, о том, что им при составлении протокола разъяснены их права и обязанности, сам протокол должен быть подписан нарушителем или его законным представителем либо в протоколе должна быть сделана запись об отказе от подписи. В протоколе должны содержаться объяснения и замечания по содержанию протокола или отметка об отказе от них. Несоблюдение этих требований (особенно о разъяснении прав и обязанностей) является существенным и может повлечь отмену по становления о привлечении к административной ответственности.

В соответствии с пунктом 2 статьи 25.1 Кодекса РФ об административных правонарушениях дело об административном правонарушении рассматривается с участием лица, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении. В отсутствие указанного лица дело может быть рассмотрено лишь в случаях, если имеются данные о надлежащем извещении лица о месте и времени рассмотрения дела, если от лица не поступило ходатайство об отложении рассмотрения дела либо если такое ходатайство оставлено без удовлетворения. Если лицо, привлекаемое к ответственности, не было уведомлено надлежащим образом о дате и месте рассмотрения дела, постановление о привлечении к ответственности может быть отменено судом.

Теперь рассмотрим основные спорные моменты, возникающие при привлечении предпринимателей к административной ответственности за неприменение ККТ.

Прежде всего что следует понимать под неприменением ККТ? Ранее многими судами поддерживалась точка зрения, согласно которой статья 14.5 Кодекса РФ об административных правонарушениях предусматривает ответственность только за фактическое неприменение ККТ, за нарушение же правил применения ККТ наказание Кодексом не предусмотрено. Однако Пленум Высшего Арбитражного Суда принял Постановление от 31 июля 2003 г. N 16 "О некоторых вопросах практики применения административной ответственности, предусмотренной статьей 14.5

Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, за неприменение контрольно-кассовых машин", в котором отверг данные доводы.

Согласно пункту 1 этого документа, под неприменением контрольно-кассовых машин следует понимать:

- фактическое неиспользование контрольно-кассового аппарата (в том числе по причине его отсутствия);

- использование контрольно-кассовой машины, не зарегистрированной в налоговых органах;

- использование контрольно-кассовой машины, не включенной в Государственный реестр, на основании пункта 5 статьи 3 Закона о ККТ в случае исключения из названного Государственного реестра ранее применявшихся моделей контрольно-кассовых машин их дальнейшая эксплуатация осуществляется до истечения нормативного срока их амортизации;

- использование контрольно-кассовой машины без фискальной (контрольной) памяти, с фискальной памятью в нефискальном режиме или с вышедшим из строя блоком фискальной памяти;

- использование контрольно-кассовой машины, у которой пломба отсутствует либо имеет повреждение, свидетельствующее о возможности доступа к фискальной памяти (наличие на контрольно-кассовой машине пломбы центра технического обслуживания в силу статей 4 и 5 Закона о ККТ является обязательным условием допуска контрольно-кассовой машины к применению);

- пробитие контрольно-кассовой машиной чека с указанием суммы, менее уплаченной покупателем (клиентом).

Как видно, судьи хорошо позаботились о том, чтобы предприниматель привлекался бы к ответственности за нарушение любого из существенных правил применения ККТ.

Однако и здесь есть свои исключения. Еще 14 августа 2002 года налоговики написали письмо N AC-6-06/1243@, в котором сообщили, за что же они считают нужным штрафовать по статье 14.5 Кодекса РФ об административных правонарушениях. Большинство пунктов этого письма вошло в Постановление Высшего Арбитражного Суда, однако некоторые требования налоговиков судьи не поддержали.

В частности, суд решил, что за неисправно работающую ККТ налоговый инспектор оштрафовать вас не может. Напомним, что под неисправной налоговики понимают кассовую машину, которая:

- не печатает, печатает неразборчиво или не полностью пропечатывает все необходимые реквизиты на чеке и на контрольной ленте;

- не выполняет предусмотренные техническими требованиями операции или выполняет их с ошибками.

Кроме того, Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ Постановлением от 30 марта 2004 г. N 14447/03 установил, что использование контрольно-кассовой машины, у которой отсутствует средство визуального контроля (голограмма), не является основанием для привлечения предпринимателя к ответственности за неприменение этой машины по статье 14.5 Кодекса РФ об административных правонарушениях, поскольку это не влияет на эксплуатацию ККТ в фискальном режиме. Надо сказать, что налоговые органы и сейчас нередко составляют протоколы о нарушении статьи 14.5 Кодекса РФ об административных правонарушениях в связи с отсутствием на контрольно-кассовой машине голограммы, ставка делается на низкий уровень правовой грамотности предпринимателей. Наличие голограммы требуется при получении допуска машины к применению, в дальнейшем случается всякое: по каким-то причинам голограмма может отклеиться, сорваться, бывает так, что при проверке продавец от волнения просто не может найти ее. Поэтому если ваша контрольно-кассовая машина на момент проверки была зарегистрирована в установленном законом порядке, состояла на сервисном обслуживании в региональном центре по торговле и техническому обслуживанию контрольно-кассовых машин и при этом должностным лицом составлен протокол за отсутствие голограммы, то при рассмотрении протокола в обязательном порядке необходимо сослаться на Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда от 30 марта 2004 г. N 14447/03. В том случае если руководитель налогового органа вынесет постановление не в вашу пользу, то нужно обжаловать его в арбитражный суд, последний наверняка отменит его.

Один из самых спорных моментов - возможность в соответствии со статьей 2.9 Кодекса РФ об административных правонарушениях освобождения правонарушителя от административной ответственности при малозначительности административного правонарушения. Ранее судами нередко принимались решения об отмене постановлений налоговых органов о привлечении к административной ответственности за неприменение ККТ в случае, если сумма реализации товара или услуги, осуществленной без применения ККТ, невелика. При этом суды ссылались на пункт 18 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда от 2 июня 2004 г. N 10 "О некоторых вопросах, возникших в судебной практике при рассмотрении дел об административных правонарушениях", где разъяснялось, что при квалификации правонарушения в качестве

малозначительного судам необходимо исходить из оценки конкретных обстоятельств его совершения, малозначительность правонарушения имеет место при отсутствии существенной угрозы охраняемым общественным отношениям. Однако 17 мая 2005 г. Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ вынес Постановление N 391/05, в котором, ссылаясь все на то же Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда от 2 июня 2004 г. N 10, счел освобождение от административной ответственности за неприменение ККТ в связи с небольшой величиной суммы продажи недопустимым, так как данное деяние не может быть расценено как малозначительное ввиду того, что "посягает на установленный нормативными правовыми актами порядок общественных отношений в сфере торговли и финансов, правила государственной разрешительной системы".

Что же делать теперь, если сумма продажи совсем мизерная, а инспекция наложила штраф? Обжаловать такое решение все-таки можно, хотя шансы на выигрыш дела невелики, но иногда суды все-таки не оглядываются на Постановление от 17 мая 2005 г. N 391/05. В качестве обоснования своих требований можно сослаться опять-таки на Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда от 2 июня 2004 г. N 10. Если в акте проверки указано, что на момент ее проведения в распоряжении продавца имелся исправный, зарегистрированный в установленном порядке кассовый аппарат и претензий к данному аппарату у налогового органа не имеется, то можно заявить суду, что конкретные обстоятельства дела свидетельствуют о том, что действия продавца не угрожали установленному нормативными правовыми актами порядку общественных отношений в сфере торговли и финансов, правилам государственной разрешительной системы. Если предприятие является малым, а также если оно переведено на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, то указание на эти факты может послужить дополнительным аргументом в пользу признания совершенного деяния малозначительным.

Иногда случается так, что кассовый аппарат имеется в наличии, используется, но налоговый инспектор составляет протокол об административном правонарушении на основании того, что данный аппарат не допущен к использованию на территории Российской Федерации. Согласно Положению о порядке ведения Государственного реестра ККМ, используемых на территории Российской Федерации, утвержденному решением Государственной межведомственной экспертной комиссии по ККМ, исключение из Государственного реестра означает принятие Государственной комиссией решения об исключении модели ККТ. При этом допускается исключение отдельных видов версий указанной модели ККТ. Положениями статьи 3 Закона о ККТ также предусмотрено, что Государственный реестр подлежит официальному опубликованию в установленном порядке, а в случае исключения из него ранее применявшихся моделей ККТ их дальнейшая эксплуатация осуществляется до истечения нормативного срока их амортизации. То есть бывает так, что какие-то модели ККТ исключаются из Государственного реестра, но предприниматели не знают об этом (мало кто следит за всеми изменениями в реестре и сверяет эти изменения с используемыми ККТ). Чтобы исключить использование исключенных из реестра ККТ, налоговым ведомством предусмотрен порядок снятия их с регистрации. Согласно пункту 8 Приказа Госналогслужбы России от 22 июня 1995 г. N ВГ-3-14/36 "Об утверждении Порядка регистрации ККМ в налоговых органах", по окончании срока применения модели ККМ, указанного в Государственном реестре ККТ, используемых на территории Российской Федерации, налоговые органы снимают с учета ККТ эти модели. При этом организации о снятии с учета таких ККТ уведомляются за 30 дней до истечения срока их применения.

Надо сказать, что налоговики далеко не всегда исполняют свои обязанности по снятию с учета ККТ и уведомлению предприятий об этом. Зато при проведении проверок они охотно составляют протоколы о неприменении ККТ, если зафиксируют использование ККМ, исключенных из реестра. В этих случаях также нужно обжаловать постановления, вынесенные по таким протоколам, в суд, сославшись на неисполнение своих обязанностей налоговым органом. При этом публикации в прессе сведений об исключении определенных видов ККТ из реестра не могут рассматриваться как надлежащее уведомление организации.

Ответственность за неприменение ККТ может наступить только при наличии вины предприятия. Наибольшие разногласия в оценке действий предприятия как виновных вызывает неприменение ККТ при отключении электроэнергии. Само время проведения проверки является оптимальным для работы организации, спланировать такое заранее невозможно, обстоятельства неприменения ККТ разнятся в зависимости от момента отключения электроэнергии. Суды не единодушны в оценке таких случаев, в разных регионах также разная практика. В одних местах суды однозначно становятся на сторону налоговиков, в других - на сторону предпринимателей.

В том случае если в отношении вашего предприятия составлен протокол о нарушении статьи 14.5 Кодекса РФ об административных правонарушениях в связи с неприменением ККТ в период отключения электроэнергии, следует проанализировать ситуацию с позиции возможности отказа от исполнения сделки розничной купли-продажи. Если на момент отключения электроэнергии

имелась возможность получить обратно, без оплаты, от покупателя переданный товар или получить исполненное, то применение ККТ будет неправомерным. Если же на момент отключения энергии поворот исполнения сделки был невозможен, то неприменение ККТ было вынужденным и правомерным. Последнее относится в первую очередь к оказанию услуг, так как зачастую бывает так, что на тот момент, когда началось оказание услуги, кассовый аппарат мог функционировать, а на момент, когда оказание услуги окончилось, кассовый аппарат не мог работать ввиду отсутствия электроэнергии. Конечно, не все суды примут такие объяснения, но определенная логика в них есть, то есть если у суда по данному вопросу нет сложившегося мнения, то вполне вероятно - решение в вашу пользу.

В некоторых случаях у предпринимателя имеется обязанность применить ККТ, он ее не применяет, но к ответственности данное лицо не может быть привлечено. Такая парадоксальная ситуация складывается в случае неприменения ККТ при приемке металлолома. Дело в том, что законодатель в пункте 3 статьи 2 Закона о ККТ предусмотрел ряд случаев, в которых применение ККТ необязательно. К их числу относится и прием от населения стеклопосуды и утильсырья, исключение сделано только для металлолома. То есть при приемке металлолома предприниматель обязан применять ККТ, но если вчитаться в диспозицию статьи 14.5 Кодекса РФ об административных правонарушениях, устанавливающей ответственность за неприменение ККТ, то можно увидеть, что данное деяние под действие этой статьи не подпадает. Административная ответственность наступает за продажу товаров или оказание услуг без применения ККТ, а в сделке по приему металлолома предприятие выступает не в роли продавца, а в роли покупателя. Налоговые органы на такие "мелочи" обычно внимания не обращают, составляют протоколы об административных правонарушениях и выносят постановления о привлечении к ответственности. В этих случаях надо обжаловать и эти решения в суд, что приведет к их отмене.

### 6.3. Меры профилактики по применению ККТ

Во избежание проблем с применением ККТ в будущем требуется провести ряд профилактических мероприятий. В первую очередь нужно определить, необходимо ли применение ККТ при осуществлении вами той или иной деятельности, так как Законом предусмотрен ряд исключений из общего правила. В соответствии с пунктом 2 статьи 2 Закона о ККТ организации и индивидуальные предприниматели могут осуществлять наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники в случае оказания услуг населению при условии выдачи ими соответствующих бланков строгой отчетности. Порядок утверждения формы бланков строгой отчетности, приравненных к кассовым чекам, а также порядок их учета, хранения и уничтожения устанавливается Правительством РФ.

Кроме того, в соответствии с пунктом 3 статьи 2 Закона о ККТ организации и индивидуальные предприниматели в силу специфики своей деятельности либо особенностей своего местонахождения могут производить наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники при осуществлении следующих видов деятельности:

продажи газет и журналов, а также сопутствующих товаров в газетно-журнальных киосках при условии, если доля продажи газет и журналов в их товарообороте составляет не менее 50 процентов и ассортимент сопутствующих товаров утвержден органом исполнительной власти субъекта Российской Федерации. Учет торговой выручки от продажи газет и журналов и от продажи сопутствующих товаров ведется раздельно;

продажи ценных бумаг;

продажи лотерейных билетов;

продажи проездных билетов и талонов для проезда в городском общественном транспорте;

обеспечения питанием учащихся и работников общеобразовательных школ и приравненных к ним учебных заведений во время учебных занятий;

торговли на рынках, ярмарках, в выставочных комплексах, а также на других территориях, отведенных для осуществления торговли, за исключением находящихся в этих местах торговли магазинов, павильонов, киосков, палаток, автолавок, автомагазинов, автофургонов, помещений контейнерного типа и других аналогично обустроенных и обеспечивающих показ и сохранность товара торговых мест (помещений и автотранспортных средств, в том числе прицепов и полуприцепов), открытых прилавков внутри крытых рыночных помещений при торговле непродовольственными товарами;

разносной мелкорозничной торговли продовольственными и непродовольственными товарами (за исключением технически сложных товаров и продовольственных товаров, требующих определенных условий хранения и продажи) с ручных тележек, корзин, лотков (в том числе защищенных от атмосферных осадков каркасами, обтянутыми полиэтиленовой пленкой, парусиной, брезентом);

продажи в пассажирских вагонах поездов чайной продукции в ассортименте, утвержденном федеральным органом исполнительной власти в области железнодорожного транспорта;

продажи в сельской местности (за исключением районных центров и поселков городского типа) лекарственных препаратов в аптечных пунктах, расположенных в фельдшерско-акушерских пунктах;

торговли в киосках мороженым и безалкогольными напитками в розлив;

торговли из цистерн пивом, квасом, молоком, растительным маслом, живой рыбой, керосином, вразвал овощами и бахчевыми культурами;

приема от населения стеклопосуды и утильсырья, за исключением металлолома;

реализации предметов религиозного культа и религиозной литературы, оказания услуг по проведению религиозных обрядов и церемоний в культовых зданиях и сооружениях и на относящихся к ним территориях, в иных местах, предоставленных религиозным организациям для этих целей, в учреждениях и на предприятиях религиозных организаций, зарегистрированных в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;

продажи по номинальной стоимости государственных знаков почтовой оплаты (почтовых марок и иных знаков, наносимых на почтовые отправления), подтверждающих оплату услуг почтовой связи.

Организации и индивидуальные предприниматели, находящиеся в отдаленных или труднодоступных местностях (за исключением городов, районных центров, поселков городского типа), указанных в перечне, утвержденном органом государственной власти субъекта Российской Федерации, могут осуществлять наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники.

Таким образом, сначала надо определиться, не относится ли осуществляемая вами деятельность к виду, для которого применение ККТ необязательно. При этом нужно очень внимательно рассматривать ситуации, при которых будет вестись торговля или предоставление услуг. Например, если торговля будет осуществляться в стационарном киоске, расположенном, скажем, на крытом рынке, то применение ККТ обязательно. Если же перед этим киоском поставить стол или прилавок и осуществлять торговлю с него, то ККТ уже не требуется, но только в том случае, если будет вестись торговля продовольственными товарами. Также внимательно нужно подходить и к торговле определенными видами товаров. Например, применение ККТ не требуется при торговле мороженым в киосках. Но где вы видели, чтобы киоски торговали только мороженым? А ведь стоит предпринимателю выложить на прилавок такого киоска хотя бы упаковку чипсов, как у него возникает обязанность применить ККТ. И здесь опять-таки нужно подходить к проблеме дифференцированно: если будет доказан факт продажи без ККТ мороженого, то правонарушения не будет, если же будет доказан факт продажи и (или) другого товара, то ответственность будет неизбежной.

Перечень обязанностей лиц, использующих ККТ, указан в статье 5 Закона о ККТ. Данные лица обязаны:

осуществлять регистрацию контрольно-кассовой техники в налоговых органах;

применять при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт исправную контрольно-кассовую технику, опломбированную в установленном порядке, зарегистрированную в налоговых органах и обеспечивающую надлежащий учет денежных средств при проведении расчетов (фиксацию расчетных операций на контрольной ленте и в фискальной памяти);

выдавать покупателям (клиентам) при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт в момент оплаты отпечатанные контрольно-кассовой техникой кассовые чеки;

обеспечивать ведение и хранение в установленном порядке документации, связанной с приобретением и регистрацией, вводом в эксплуатацию и применением контрольно-кассовой техники, а также обеспечивать должностным лицам налоговых органов, осуществляющих проверку в соответствии с пунктом 1 статьи 7 Закона, беспрепятственный доступ к соответствующей контрольно-кассовой технике, предоставлять им указанную документацию;

производить при первичной регистрации и перерегистрации контрольно-кассовой техники введение в фискальную память контрольно-кассовой техники информации и замену накопителей фискальной памяти с участием представителей налоговых органов.

Регистрация ККТ производится в соответствии с Порядком регистрации контрольно-кассовых машин в налоговых органах, утвержденным Приказом Госналогслужбы РФ от 22 июня 1995 г. N ВГ-3-14/36. Обеспечение исправности и бесперебойной эксплуатации ККТ необходимо поручить специализированной организации, заключив с ней договор. Правильное применение ККТ и выдача чеков покупателям зависит от квалификации и добросовестного отношения к своим обязанностям обслуживающего персонала предприятия. Данные качества можно стимулировать, проводя специальные тренинги.

Обучение персонала очень важный фактор как в самом применении ККТ, так и в противодействии излишнему служебному рвению налоговых инспекторов. При этом не всегда необходимо нанимать какого-то специального преподавателя или трениговую фирму, очень часто нужно просто объяснить продавцам, как нужно вести себя в тех или иных ситуациях, ну и привить им элементарные технические познания по эксплуатации ККТ.

Во-первых, нужно объяснить персоналу, что не всякая проверка заканчивается протоколом об административном правонарушении, поэтому вести себя надо доброжелательно, но уверенно. То есть не стоит дерзить проверяющим, но и не стоит во всем им потакать.

Во-вторых, ни в коем случае не стоит предаваться панике, даже если продавцу кажется, что он нарушил все мыслимые правила, это еще не значит, что это на самом деле так и что в конце концов дело дойдет до уплаты штрафа. Обычно тактика как налоговиков, так и других контролирующих структур состоит в следующем: внезапно предъявить документы, заявить продавцу, что он нарушил правила применения ККТ, и теперь и фирме, и ему лично грозит крупный штраф, единственное, что ему остается, - это признать свою вину, чтобы смягчить наказание. Цель такого демарша - получить от продавца письменные объяснения, в которых тот прямо или косвенно признавал бы свою вину в совершении правонарушения. При этом налоговики стараются действовать быстро, чтобы продавец не успел опомниться, а также проконсультироваться у своего руководства или других лиц. Здесь просматривается психологический расчет: продавец обычно не является человеком, искушенным в юридических тонкостях предпринимательской деятельности, действует также стереотип о том, что всех правил соблюсти нельзя, и если захотеть, то всегда можно накопить какие-нибудь нарушения. Работа продавца связана с психологическим напряжением, и в случае возникновения дополнительного стресса сотрудник зачастую перестает адекватно оценивать свои действия. Следствием этого является то, что нередко во время проверок продавцы теряются, не находят документов, которые находятся практически под рукой, подписывают не глядя административные протоколы, дают объяснения под диктовку налоговиков.

В-третьих, исходя из написанного выше, нужно проинструктировать персонал о правилах поведения при проведении проверок. А правила должны быть такими:

1) после того как в помещение организации вошли сотрудники налоговых органов и заявили о проведении проверки, необходимо немедленно связаться с руководством организации и сообщить о приходе проверяющих;

2) попросить у проверяющих предъявить их служебные удостоверения и поручение о проведении проверки вашего предприятия. В случае если данные документы не будут предъявлены или в поручении будет указано другое предприятие, то вежливо, но настойчиво заявить, что проведение проверки ККТ без надлежаще оформленных документов невозможно. При этом нельзя допускать (если это в принципе возможно) проведения каких-либо действий в отношении ККТ;

3) переписать все сведения из представленных проверяющими документов, получить копию поручения о проведении проверки, если в этом будет отказано, то также переписать все сведения оттуда, после чего всю полученную таким образом информацию передать руководству;

4) до приезда руководства организации либо его представителя не вступать по возможности ни в какие переговоры с проверяющими, не подписывать никакие документы, не давать письменные объяснения, вести себя доброжелательно и сдержанно.

Руководителю организации необходимо предусмотреть возможность быстрого прибытия на место проверки юриста предприятия (если таковой имеется в штате предприятия) или иного должностного лица, обладающего необходимыми познаниями в специфике применения ККТ и общении с контролирующими органами.

После того как уполномоченное лицо прибыло к месту проверки, нужно повторно попросить у проверяющих все необходимые для проверки документы (служебные удостоверения и поручение о проведении проверки). Если будет заявлено, что документы уже предъявлялись, то следует ответить, что лица, которым эти документы были представлены ранее, не являются законными представителями предприятия. Далее нужно проверить содержание поручения о проведении проверки, в случае существенного расхождения названия и адреса указанного в нем предприятия с вашим нужно корректно заявить о невозможности проведения проверки.

Затем нужно побеседовать с продавцом и другими работниками торговой точки, чтобы выяснить обстоятельство дела, налоговые инспекторы не вправе требовать от вас немедленного участия в составлении протокола. Продавец на основании пункта 1 статьи 51 Конституции РФ имеет право отказаться от дачи объяснений вовсе или дать их собственноручно. Надо внятно объяснить это продавцу (хотя это обязанность проверяющих) и рекомендовать писать объяснения самому и только в том случае, если есть уверенность, что это не может дать дополнительных козырей налоговикам. В случае любого сомнения надо рекомендовать продавцу отказываться от дачи объяснений, так как среди сотрудников налоговых органов и особенно органов внутренних дел есть немало умельцев построить вопросы во время беседы так, что опрашиваемое лицо, само

того не замечая, дает именно те объяснения, которые свидетельствуют о недобросовестности его или других лиц. В основном это относится к оперативным работникам, которые практикуют в своей работе элементы психологической обработки свидетелей и правонарушителей. Поэтому, как уже говорилось, нужно строго указать работникам предприятия на недопустимость дачи ими объяснений в отсутствие руководства. Объяснения по существу дела должны даваться в первую очередь уполномоченными на то лицами, имеющими необходимые познания.

В том случае если вы выявили существенные нарушения в действиях проверяющих, обязательно укажите о них в графе "Объяснение нарушителя". Если вы сомневаетесь в чем-то, не уверены в том, что правильно оцениваете обстановку, лучше вообще откажитесь от письменных объяснений, а в протоколе укажите: "Объяснения будут представлены в письменной форме к рассмотрению протокола". Это даст вам некоторое количество времени, чтобы проконсультироваться с опытными юристами или самому трезво осмыслить происходящее. Когда протокол будет предъявлен вам для подписания, внимательно изучите его, проверьте правильность указания в нем всех необходимых сведений, обязательно удостоверьтесь, что во всех незаполненных полях стоят прочерки, не допускающие дописать что-либо впоследствии. Если в протоколе стоит отметка о разъяснении вам ваших прав и обязанностей, а на самом деле это сделано не было, обязательно укажите на это. Разъяснение должно быть полным и понятным, краткость здесь неприемлема.

Подпишите протокол, если у вас нет замечаний по его содержанию, в протоколе предусмотрена графа "Копию протокола получил". В ней ставить свою подпись нужно только после того, как вам выдадут копию протокола, заверенную собственноручно лицом, его составившим.

Вам также будет представлен акт проверки, подписывать который нужно с такими же предосторожностями, как и протокол.

Либо в протоколе, либо в акте проверки будет содержаться информация о времени и месте рассмотрения протокола, вам будет предложено сделать отметку о том, что вы ознакомлены с этой информацией, и расписаться. В том случае если рассмотрение назначено на очень близкий момент времени (например, на утро следующего дня), заявите о том, что рассмотрение протокола в столь короткий срок лишает вас права, установленного пунктом 1 статьи 25.1 Кодекса РФ об административных правонарушениях, на пользование юридической помощью, так как за оставшееся до рассмотрения время будет невозможно заключить договор об оказании юридической помощи. Нужно потребовать изменить время рассмотрения протокола на более позднее, в случае отказа данный факт нужно отразить в протоколе, сделав соответствующую запись. Это позволит впоследствии обжаловать в суде постановление о привлечении к административной ответственности.

В том случае если проверяющие не дождались прибытия законного представителя организации и пригласили его в налоговый орган, то нужно прибыть туда, если уведомление было составлено в письменной форме, его под роспись получил работник предприятия и срок прибытия, указанный в нем, не является слишком коротким. В противном случае у вас появляется серьезный аргумент для обжалования решения налогового органа, так как предприятие было лишено права на участие в составлении протокола и его рассмотрении. Если по прибытии в налоговый орган выяснится, что протокол уже составлен и в качестве представителя организации указан продавец, не стоит говорить об этом инспектору: налоговики могут понять, что допустили оплошность и составить новый протокол. Лучше представить возражения по другим вопросам, связанным с проведенной проверкой, а вопрос о законном представителе предприятия поднять уже при обжаловании решения налогового органа, если оно будет вынесено не в вашу пользу (чего практически не случается).

## **Глава 7. ПРОВЕРКА ФИРМЫ МИЛИЦИОНЕРАМИ**

### **7.1. Как встречать милиционеров. Первые действия работников**

Налоговики на проверку могут прибыть не одни, а вместе с милиционерами. А на последних могут быть возложены не только обязанности по физической защите налоговых чиновников от противоправных в отношении их проявлений. Милиционеры могут прибыть вместе с налоговыми чиновниками, но для самостоятельного исполнения возложенных на них функций. И вот тут вспомним о пункте 35 статьи 11 "Права милиции" Закона "О милиции", согласно которому им предоставлено право (извлечение):

"35) при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, проводить проверки организаций и физических лиц в соответствии с законодательством Российской Федерации".

Так называемыми "достаточными данными" сотрудники милиции обеспечивают себя довольно просто - через своих доверенных лиц (агентов) из числа работников организаций. Этим агентам поручается "добыть" в организации документы, свидетельствующие о совершенном

налогоплательщиком правонарушении. Этому обстоятельству необходимо уделить должное внимание - надо продумать систему мер, не только препятствующих получению агентом таких документов, но прежде всего препятствующих доступу к таким документам потенциальным милицеейским агентам. Кстати, следует также иметь в виду, что милицеейские оперативники стремятся получить документы, свидетельствующие о возможном правонарушении, не в оригинале, а в копии. Это связано с тем, что в суде в качестве документальных доказательств признаются только оригиналы документов. Но при этом получены они должны быть не противоречащим закону способом - само действие, являясь процессуальным, должно быть оформлено протоколом, а документ должен быть указан в описи изъятия. Только при наличии соответствующего установленным требованиям документального оформления действие может быть признано законно совершенным, то есть процессуальным. Поэтому если оригинал документа агентом похищен, то, для того чтобы впоследствии изъять его у налогоплательщика законным образом с оформлением установленным законодательством порядком, этот документ сначала надо вернуть на прежнее место. Естественно, что для этого документ в оригинале придется "вбросить" обратно к налогоплательщику, что само по себе также незаконно. Поэтому оперативники и стремятся к получению документов в копии. Кстати, именно на снятии копий с "горячих" документов легче всего "застукать" милицеейского агента.

Распространенная ошибка - держать все печати в одном шкафу. Этого делать категорически нельзя! Если проверяющий найдет договоры между третьими фирмами вместе с их печатями в одном столе, дальнейшее развитие ситуации вполне понятно.

Бухгалтерскую документацию в электронной форме следует хранить на съемном диске - в экстренных ситуациях проще вытащить его из компьютера и унести из офиса.

В любом случае целесообразно максимально возможно оттянуть время начала проверки, чтобы руководитель мог принять правильное решение. Чем позже контролеры зайдут в помещение, тем больше возможности подготовить офис к их визиту, а также поставить в известность и адвоката (юриста). Наиболее оптимальным вариантом представляется использование договора с частным охранным предприятием. Охранники, выясняя цель прибытия контролеров, проверяя полномочия прибывших лиц в направившем их на проверку органе, уточняя их личности по предъявленным ими документам, записывая данные из этих документов, тем самым обеспечивают выигрыш во времени. К тому же поскольку договор с ними фирма заключает не трудовой, а гражданско-правовой, то она не отвечает за их действия. Только следует быть осторожным с выбором самого частного охранного предприятия, поскольку далеко не всегда целесообразно, чтобы на входе в офис фирмы стояли бывшие сотрудники милиции - корпоративно-психологическая зависимость сохраняется у них и после увольнения из органов внутренних дел.

Задержать милиционеров (как, впрочем, и налоговиков) можно и с помощью других хитростей. Например, с помощью кодового замка или домофона на дверях офиса. Кстати, скрытые камеры видеонаблюдения или диктофоны могут быть использованы фирмой для доказательства незаконных действий проверяющих.

Иногда на фирму приходят с целью вынудить руководство откупиться деньгами - часто в таких случаях либо служебные удостоверения, либо постановления на проверку оказываются поддельными, а сами прибывшие - бывшими или вообще не имеющими отношения к контролирующему учреждению. Такие лица не покажут близко свои удостоверения и распоряжение на проверку. В таких случаях следует смело звонить "02". Причем звонить надо открыто и в их присутствии - как правило, в таких случаях самозванцы уходят.

Если вас настораживает поведение пришедших на проверку сотрудников милиции или смущает их подозрительный вид, вы можете проверить их. Даже если милиционеры окажутся не липовыми, это охладит их пыл "развести" вас на деньги. Самое главное - держать себя в руках. Не делайте испуганный вид, это только подзадорит милиционеров. Будьте невозмутимы и ведите себя уверенно.

Когда на фирму прибывают милиционеры, надо посмотреть, на чем они прибыли, и записать номера автомобилей. Кстати, на личных автомобилях чаще других приезжают именно милиционеры, преследующие сугубо личные цели. В этой части бывает достаточно обратить внимание на марку автомобиля или его внешний вид, чтобы понять, с кем предстоит иметь дело.

Надо обращать внимание даже на такие, казалось бы, мелочи, как-то: по какому телефону милиционеры ведут свои разговоры. У коррумпированных милиционеров, кроме казенных мобильных, обычно имеются также аппараты, полученные от коммерческих структур. Если ситуация развивается спокойно, то милиционеры постепенно освобождаются от определенного внутреннего напряжения, неизбежного в таких случаях, и несколько расслабляются. А в связи с этим кто-либо из них звонить может по одному телефонному аппарату, а принимать звонки по другому либо по нескольким. Это обстоятельство, разумеется, надо взять себе на заметку по понятным причинам. Вообще говоря, понять, с кем имеешь дело, можно на основе различных

обстоятельств, в том числе не только на основе содержания телефонного разговора, но и по применяемым специфическим выражениям и даже интонации.

Если к вам пришли сотрудники милиции, сначала нужно поинтересоваться у них, какую организацию они пришли проверять и есть ли у них постановление. Не исключен вариант, что в постановлении названия организации может и не быть и его впишут при вас с ваших же слов "свободные охотники правопорядка". Однако выпроваживать проверяющих самозванцев, не имеющих постановлений, надо максимально вежливо, поскольку у милиционеров есть право на применение физической силы, специальных средств и оружия для отражения нападения на них, когда их жизнь или здоровье подвергаются опасности. На их защите стоят также Кодекс РФ об административных правонарушениях и Уголовный кодекс РФ.

По прибытии на фирму в первую очередь милиционеры должны привлечь к проверке двух понятых, а также представителя юридического лица, индивидуального предпринимателя либо его представителя. Проверяемым должна быть вручена копия постановления, а в дальнейшем - также копии протоколов и описей, составленных в процессе проверки. Если представители проверяемого отсутствуют, то проверка проводится с участием работников органов исполнительной власти или органов местного самоуправления.

Не храните "черную кассу" ни по месту своей работы, ни у себя дома.

Когда проводится обыск, следователь должен присутствовать обязательно. А эту должность могут занимать только работники прокуратуры, ФСБ, ОВД и органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ. Среди налоговиков такого должностного лица не предусмотрено. Это означает, что работники налоговых органов не вправе ни санкционировать обыск, ни самостоятельно проводить его. Они могут только осмотреть ваш офис.

Работникам фирмы следует как можно меньше разговаривать с проверяющими. У бухгалтера, например, есть полное право (ст. 51 Конституции РФ) не давать объяснений, если сотрудники милиции обнаружили какие-либо нарушения. Лучше всего на вопросы проверяющих отвечать сомнительными формулировками (не знаю, не помню, может быть, маловероятно), поскольку незнание каких-либо обстоятельств деятельности фирмы нарушением не является.

Милиционеры (как, впрочем, и опытные налоговики) попробуют разговорить ваших работников, то есть найти свидетелей. И чем их будет больше, тем хуже положение руководства и бухгалтерии. И тем больше шансов, что "черную" зарплату проверяющие смогут доказать. Помните, что некоторые лица обладают "свидетельским иммунитетом". Это значит, что их нельзя допрашивать как свидетелей, если они сами не изъявят горячего желанья. В числе таких лиц:

- те, кто владеет информацией о вашей фирме "по должности", например адвокат, аудитор (подп. 2 п. 2 ст. 90 Налогового кодекса РФ). Следователи и налоговые инспекторы допрашивать их не имеют никакого права;

- супруг (супруга) и другие близкие родственники (родители, дети, братья и сестры) тех, кого подозревают в уклонении от налогов. Эти граждане вправе отказаться от дачи показаний;

- и уж точно никто не обязан свидетельствовать против самого себя. Так что если главбуха спрашивают: "Правда, что вы уже пять лет занижаете налогооблагаемую базу?" - он имеет полное право скромно промолчать.

Все остальные обязаны рассказать обо всем, о чем их спрашивают. В противном случае можно из свидетелей попасть в подозреваемые, а там и до обвиняемого не так далеко, как это иногда кажется.

Если проверяющие требуют документы, потребуйте у них письменный запрос и пообещайте предоставить документы через пару дней. За это время можно будет обсудить с адвокатом или юристом, что можно предоставить, а что нежелательно.

В случае необходимости всегда можно придумать правдоподобное оправдание отсутствия документов в офисе. Если же документы сотрудники милиции изымают силой, они обязаны составить соответствующий протокол. В протокол обязательно впишите фразу: "Изъятие данных документов приостанавливает хозяйственную деятельность предприятия", - в этом случае проверяющие обязаны вернуть документы через двое суток.

Многие боятся подписывать протоколы. Однако подписывать их необходимо, причем на каждом листе в пустых графах следует поставить прочерки, а в объяснениях написать единственно верную фразу: "С протоколом ознакомлен, по существу не согласен". Следует помнить, что возражения можно предоставить позднее. Если проверяющий откажется оставить копию протокола, то на бумаге необходимо сделать об этом соответствующую запись.

Если руководитель фирмы заставляет расписываться в документах за себя или других лиц, что на практике бывает нередко, противоречить ему не стоит из-за угрозы потери работы, а подписывать документы нужно следующим образом:

- в закрытой комнате, чтобы никто не видел, кто именно подписывался за директора (чем меньше свидетелей - тем лучше);

- не своим почерком или вообще другой рукой, чтобы подпись ни в коем случае не была похожа на родную подпись того, кто подписывается за руководителя, а больше была бы похожа на его подпись;

- ручку, которой будет подписывать гендиректор, лучше взять не со своего стола и после подписи положить ее обратно.

В таких случаях бухгалтеру нужно воспроизводить подпись максимально удаленно от собственного почерка. При непредвиденных обстоятельствах ни бухгалтер, ни руководитель фирмы не должны признаваться, что документ подписан другим лицом. Если сотрудники правоохранительных учреждений во время почерковедческой экспертизы попросят расписаться, как в образце (образцом будет подпись директора), нужно вежливо сказать: "Я не умею подделывать подписи и так расписаться, к сожалению, не смогу!". А затем следует расписаться своей обычной подписью - той, которая стоит в паспорте.

Важно помнить, что если главбух расписывается за директора по его просьбе, требованию или с его молчаливого согласия, то в суде этот факт квалифицируют как отягчающее обстоятельство - группа лиц по предварительному сговору.

В целом статьи УК РФ, по которым бухгалтер может быть привлечен к уголовной ответственности, не отличаются от стандартных статей преступлений экономической направленности, а их список далеко не ограничивается только налоговыми статьями (ст. 198 и 199 УК РФ). Кроме них, это может быть мошенничество (ст. 159 УК РФ), легализация (отмывание) денежных средств (ст. 174.1 УК РФ), незаконное получение кредита (ст. 176 УК РФ), незаконное предпринимательство (ст. 171 УК РФ), а также неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1 УК РФ). К тому же нередки случаи на практике привлечения бухгалтеров за присвоение и растрату по статье 160 УК РФ. Таким образом, бдительность бухгалтеру нужно сохранять постоянно.

Милиция имеет право проводить в отношении самой подозреваемой фирмы, ее руководства или главбуха так называемые следственные действия. Называя вещи своими именами, оперативники прослушают телефонные разговоры "особо понравившихся" работников, снимут информацию с компьютеров и факсов, почтуют почту.

Кратко рекомендации по поведению с милиционерами при проводимой ими или с их участием проверке можно сформулировать следующим образом:

- во время проверки как можно меньше с ними разговаривать, стараться быть немногословным. Чем меньше им будет сказано, тем меньше будет объем полученной ими информации, которую впоследствии они используют против фирмы и (или) конкретного ее работника;

- во время осмотра (досмотра) не оказывать сопротивление, но все их действия фиксировать в своих записях и затем произвести соответствующие записи в протоколе;

- из всех проверяющих только милиция может задержать физическое лицо, поэтому конфликтов целесообразно избегать. Причем надо иметь в виду, что на конфликт могут преднамеренно провоцировать, поддаваться на такие провокации нельзя;

- административное задержание может длиться не более трех часов. В случае задержания не надо оказывать сопротивления во избежание применения более жестких мер. Надо постоянно помнить, что только на свободе можно эффективно защищать свои права;

- после проверки надо потребовать от милиционера предоставить копию протокола - предоставить ее он обязан;

- протокол надо подписать, обязательно четко поставить дату и записать фразу: "С протоколом ознакомлен, по существу не согласен";

- при подписании протокола надо поставить прочерки в незаполненных графах, подписать каждый лист, а если милиционер отказался передать его копию - указать прямо в протоколе (на любом свободном месте бланка), что, несмотря на просьбу, копия протокола не предоставлена.

При появлении на фирме милиции не стоит пугаться. В таком состоянии вряд ли удастся вспомнить, что вправе делать сотрудники милиции, а что - нет. Прежде всего нужно попросить, чтобы пришедшие показали свои служебные удостоверения, и поинтересоваться, из какого подразделения они прибыли. Следует переписать их данные. Выяснив цель и причины визита, целесообразно также позвонить в отделение, в котором они работают. Такое начало поможет предупредить возможные незаконные действия милиционеров.

Если есть сомнения в том, что действия сотрудников милиции законны, следует написать жалобу в прокуратуру или в суд. Один из способов противодействия милиционерскому произволу - жалоба вышестоящему руководству или в Департамент собственной безопасности МВД.

Фактически милиционеры не вправе самостоятельно проводить какие-либо проверки по соблюдению налогоплательщиками налогового законодательства, например получать объяснения налогоплательщика, производить осмотр и инвентаризацию, а также истребовать какие-либо документы или предметы и изымать их. Соответственно милиционеры не вправе применять меры ни налоговой, ни административной ответственности за нарушение налогового законодательства.

В соответствии с Федеральным законом от 8 декабря 2003 г. N 161-ФЗ милиционеры не вправе:

- беспрепятственно входить в помещения, занимаемые организациями независимо от их подчиненности и форм собственности, и в производственные помещения, используемые гражданами для занятия индивидуальной и иной трудовой деятельностью и другими видами предпринимательства. Для этого теперь необходимо иметь мотивированное постановление начальника органа внутренних дел или его заместителя. В постановлении должны быть указаны конкретные обстоятельства, послужившие основанием для проведения проверки: заявление физических и юридических лиц, сообщение контролирующих органов, сообщения в СМИ;

- проводить контрольные закупки;

- приостанавливать до устранения допущенных нарушений законодательства деятельность предприятий торговли, а равно и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере торговли.

Чтобы пройти в ваш офис и порыться в ваших документах, проверяющие должны иметь на руках такие документы:

- для выездной налоговой проверки - решение руководителя налоговой (или его зама) о проведении такой проверки и служебные удостоверения;

- для проведения обыска в офисе фирмы - постановление следователя и служебные удостоверения;

- для обыска в жилом помещении (например, в квартире директора или бухгалтера) - судебное решение;

- для проведения личного обыска сотрудников фирмы - постановление следователя.

Закон ограничивает сроки изъятия документов, опечатывания кассы и помещений, в которых хранятся такие документы, деньги и иные товарно-материальные ценности, - длительность указанных действий не может превышать семи суток.

Напомним, пунктом 23 Постановления Пленума Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ от 11 июня 1999 г. N 41/9 разъяснено, что правоохранные органы не наделены полномочиями по осуществлению процедур налогового контроля, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации, а также взысканию соответствующих налоговых санкций.

В офисе, торговой точке или ином подразделении организации надо завести специальный журнал учета и регистрации проверок и записывать в него все данные проверяющих лиц, в том числе Ф.И.О., должность, номер служебного удостоверения, цель проверки, основания проверки (номер и дату соответствующего постановления). Обосновать такие действия для самих проверяющих очень просто - можно сказать, что делается это специально для них же, чтобы им не приходилось ходить по несколько раз проверять, например, одну и ту же торговую точку и они могли просто заглянуть в этот журнал и убедиться, что совсем недавно тут уже была проверка. Разумеется, это вызовет раздражение, но одновременно, что важнее, продемонстрирует ваше знание своих прав и намерение их отстаивать. Если милиционеры откажутся от предложенной процедуры регистрации, то это будет первым сигналом о том, что не все здесь соответствует установленным нормам. Именно для таких случаев в офисе или другом помещении необходим диктофон и/или даже скрытая видеочкамера - видео- и аудиоматериалы по правилам гражданского и уголовного процессуального закона рассматриваются в качестве доказательств (ст. 84 УПК РФ и ст. 55 ГПК РФ).

В соответствии со статьей 37 Налогового кодекса РФ и статьей 40 Закона N 1026-1 "О милиции" органы внутренних дел можно привлечь к материальной ответственности, а самих милиционеров как должностных лиц органов внутренних дел - к уголовной или дисциплинарной ответственности.

В соответствии со статьей 39 Положения о службе в органах внутренних дел РФ меры дисциплинарного взыскания вправе применять только прямые начальники провинившихся сотрудников органов внутренних дел. В этой связи следует постоянно помнить о том, что, если вы не сможете подтвердить изложенные в жалобе обстоятельства, вас самих могут привлечь к ответственности за клевету (ст. 129 УК РФ).

Сообщение о неправомерных действиях сотрудников милиции должно быть рассмотрено и разрешено в течение одного месяца, и только в исключительных случаях этот срок может быть продлен, но не более чем еще на один месяц. О принятых мерах дисциплинарного воздействия или об отказе в принятии таковых заявителю должно быть сообщено в письменном виде. Если жалобу оставляют без внимания или заинтересованное лицо считает, что принятые к нарушителю меры дисциплинарного воздействия не соответствуют тяжести совершенного им проступка, оно вправе обратиться с соответствующей жалобой в суд и/или прокуратуру.

В отношении милицеевских "мероприятий" необходимо помнить о том, что при личном обыске или обыске в жилом или рабочем помещении либо автомобиле никогда и ни при каких условиях нельзя вынимать собственноручно никакие предметы из одежды, портфеля, мебели и т.д. Лучше

снимите с себя одежду и протяните ее проводящему досмотр лицу - этим вы избавитесь от прикосновения к предмету, возможно подsunутому в вашу одежду. Во всех случаях, связанных с подброшенными предметами, письменно в форме ходатайства следует требовать в суде обязательной дактилоскопической экспертизы этих предметов.

Все работники фирмы должны знать статью 51 Конституции РФ, согласно которой никто не обязан свидетельствовать против себя самого. Поэтому на любую просьбу или требование проверяющих дать какие-либо пояснения лучше всего сослаться на эту статью.

Выемка документов должна производиться на основании постановления и в присутствии понятых. Причем в постановлении должно быть четко указано, что именно изымается и у кого. Нередко представители правоохранительных органов привлекают собственных понятых, но в этом случае можно потребовать, чтобы понятыми были также сотрудники фирмы.

Выемка и осмотр могут проводиться только после возбуждения уголовного дела. До возбуждения дела в рамках оперативно-розыскных мероприятий по проверке фактов и данных о преступлении, поступивших в ОВД, проводить выемку или осмотр сотрудники милиции не вправе. Ведь в соответствии с пунктом 1 статьи 15 Федерального закона от 12 августа 1995 г. N 144-ФЗ "Об оперативно-розыскной деятельности" изъятие предметов и документов может быть проведено только в случае возникновения угрозы жизни и здоровью людей, государственной, военной, экономической или экологической безопасности. Поэтому перед тем, как отдавать милиционерам что-либо, надо выяснить, на каком основании проводится проверка - в рамках расследования уголовного дела или же оперативно-розыскных мероприятий.

Милиционеры стали часто посещать фирмы якобы с целью поиска фактов использования контрафактных компьютерных программ. Дело в том, что в ведомственных нормативных актах МВД РФ в качестве основания для проведения проверок фигурирует наличие так называемых "достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах", однако ни в одном законе, ни в одном нормативном акте МВД РФ не только исчерпывающе, но и вообще не разъясняется содержание этого понятия, не говоря уже об определении порядка оценки этой самой "достаточности". Пунктом 35 статьи 11 Закона РФ "О милиции" милиции для выполнения возложенных на нее обязанностей предоставлено право "при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, проводить проверки организаций и физических лиц в соответствии с законодательством Российской Федерации". До ликвидации налоговой полиции Налоговый кодекс РФ статьей 36 предоставлял ей право при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, производить проверки в соответствии с законодательством Российской Федерации. Но действующая после 1 июля 2003 г. редакция Налогового кодекса РФ милиции такого права не предоставила - статьей 36 Налогового кодекса РФ только установлено, что:

"1. По запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках.

2. При выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, органы внутренних дел обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения".

Пунктом 25 статьи 11 Закона РФ "О милиции" милиции для выполнения возложенных на нее обязанностей предоставляется право:

"25) при наличии данных о влекущем уголовную или административную ответственность нарушении законодательства, регулирующего финансовую, хозяйственную, предпринимательскую и торговую деятельность, в целях проверки этих данных по мотивированному постановлению начальника органа внутренних дел (органа милиции) или его заместителя: производить в присутствии двух понятых, а также представителя юридического лица, индивидуального предпринимателя либо его представителя, которым вручаются копия указанного постановления, а также копии протоколов и описей, составленных в результате указанных в настоящем пункте действий, а при отсутствии таковых - с участием представителей органов исполнительной власти или органов местного самоуправления осмотр производственных, складских, торговых и иных служебных помещений, других мест хранения и использования имущества;

производить досмотр транспортных средств в присутствии двух понятых и лица, во владении которого находится транспортное средство, а в случаях, не терпящих отлагательства, - в отсутствие указанного лица; изучать документы организаций и граждан на материальные ценности, на денежные средства, временно изымать данные документы с обязательным составлением протокола и описи изымаемых документов для установления их подлинности либо при наличии оснований полагать, что эти документы могут быть уничтожены, сокрыты, заменены или изменены, на срок не более семи суток, а в случае если изъятие таких документов приведет к приостановлению деятельности организации - на срок не более 48 часов; требовать обязательного проведения проверок и ревизий производственной и финансово-хозяйственной деятельности, а

также проводить их в пределах сроков, установленных уголовно-процессуальным законодательством и законодательством об административных правонарушениях для проверки сведений о совершенном либо готовящемся преступлении или совершенном административном правонарушении; изымать с обязательным составлением протокола образцы сырья и продукции; опечатывать кассы, помещения и места хранения документов, денег и товарно-материальных ценностей на время проведения проверок, ревизий производственной и финансово-хозяйственной деятельности или инвентаризации материальных ценностей, но не более чем на семь суток, а в случае если эти действия приведут к приостановлению деятельности организации - на срок не более 48 часов".

Как видим, речь в законодательной норме идет о наличии данных о влекущем уголовную или административную ответственность нарушении законодательства. Трудности милиции с мотивацией проверочных действий в отношении налогоплательщиков понятны, тем более что на уровне министерства принимаются нормативные акты, соответствие которых действующему законодательству, мягко говоря, оставляет желать лучшего, а на практике за правомерное применение даже таких, по существу суррогатных, ведомственных нормативных актов ответственность несут сотрудники исполнительского уровня.

Довольно часто руководители организаций считают, что покупка лицензионного программного обеспечения является слишком дорогой. Поэтому бухгалтеры идут на рынок и покупают пиратские диски. При этом они думают, что если в учете их не отражать, то и последствий никаких не будет. Однако это не так. Покупая пиратский диск, фирма нарушает Закон от 23 сентября 1992 г. N 3523-1 "О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных". А в соответствии с пунктом 2 статьи 17 этого Закона подобные экземпляры являются контрафактными. На них может быть наложен арест. Поэтому при любой проверке компьютер с пиратской базой вас "предаст" и его могут забрать, а фирму оштрафовать, да еще и автор может предъявить свои требования.

Поэтому в отсутствие иной сколько-нибудь приемлемой мотивации проверок милиционеры как за спасительную соломинку цепляются за возможность под предлогом поиска контрафактных программ отыскать в компьютерах работников фирм хоть что-нибудь, что в дальнейшем может быть использовано применительно к тезису о достаточности данных. Но это может быть только одной из возможных причин неожиданного и, казалось бы, необъяснимого появления сотрудников милиции на фирме. Дело в том, что указанный предлог для проведения проверки используют также в экстренных случаях, когда надо срочно побывать на фирме, а приемлемого повода для этого "создать" либо придумать в ограниченный период времени не представляется возможным. А экстренная необходимость побывать на фирме может быть обусловлена, в частности, тем обстоятельством, что работающий на фирме милицейский осведомитель (агент) из числа работников фирмы "добыл" документы, предоставил их оперативникам, но не имеет возможности вернуть их на место, а обнаружение пропажи нежелательно. Ситуация вполне жизненная, поскольку очень не у многих работников фирм, завербованных в качестве агентов милицейских оперативников, имеется реальная возможность в любое время беспрепятственно брать документы, снимать с них копии и возвращать обратно. Обычно все бывает как раз наоборот, и поскольку лиц с указанными возможностями милиционерам по понятным причинам завербовать труднее всего, то именно к ним в целях последующей вербовки милицейские оперативники в первую очередь применяют методы шантажа, запугивания и провокации. Кроме того, применение самих копий документов возможно только на стадии доклада руководству в подтверждение наличия тех самых "достаточных данных" - для уголовного дела в качестве доказательств необходимы не копии документов, а их подлинники - это во-первых, а во-вторых, эти документы должны быть получены без нарушения процессуальных норм действующего законодательства, поскольку в противном случае должны быть признаны недопустимыми доказательствами. Следовательно, если документы у фирмы похищены, то, чтобы превратить их в доказательства, необходимо сначала эти документы любым способом (понятно, что незаметно) вернуть на фирму, и уже только потом официально их "обнаружить" и изъять с составлением соответствующего протокола - иначе ни прокурор, ни тем более суд их не примет в качестве допустимых доказательств по делу. Думается, какие-либо иные комментарии по этому вопросу излишни в силу очевидности нюансов ситуации. К сказанному только можно добавить, что в силу активизации процесса обсуждения законодателями вопроса о так называемом возвращении в УК РФ конфискации имущества в качестве меры уголовного наказания следует иметь в виду после внесения в закон соответствующих поправок возможную активизацию действий коррумпированных милиционеров по "вбрасыванию" налогоплательщикам компрометирующих документов с целью обеспечения передела собственности путем ее конфискации в рамках возбужденных уголовных дел и последующего присвоения заинтересованными лицами.

Как уже было отмечено выше, сотрудники милиции в настоящее время лишились права проводить контрольные закупки в торговых фирмах. Раньше с помощью этого мероприятия отделы милиции по борьбе с нарушениями в сфере потребительского рынка и услуг (ОБППР)

выявляли обман при продаже товаров (обсчет, обвес). Следует иметь в виду, что помимо контрольной существует еще и проверочная закупка, которая относится к оперативно-розыскным мероприятиям (ст. 6 Федерального закона от 12 августа 1995 г. N 144-ФЗ "Об оперативно-розыскной деятельности"). С помощью проверочной закупки оперативники из УБЭП, УБОП, управления "Р" устанавливают, в частности, что фирма продает несертифицированный, контрафактный (пиратский) или ворованный товар.

Сотрудники милиции обязаны предъявлять представителю фирмы при проверке помимо служебных удостоверений мотивированное постановление начальника органа внутренних дел (органа милиции) или его заместителя (пункт 25 статьи 11 Закона "О милиции"). Под органами внутренних дел в данном случае понимаются управления и отделы милиции, которые расследуют экономические, налоговые преступления и правонарушения, борются с организованной преступностью (УБЭП, ОБЭП, УБОП, ОБОП, управления и отделы по налоговым преступлениям). Копия постановления в обязательном порядке должна быть вручена представителю фирмы, предпринимателю или его представителю под расписку. К сожалению, требование о предъявлении постановления не распространяется на оперативно-розыскные мероприятия: обследование помещений, проверочную закупку и т.д. Порядок их проведения регулируется другим Законом - "Об оперативно-розыскной деятельности" от 12 августа 1995 г. N 144-ФЗ. Он не обязывает оперативников предъявлять перед проверкой какие-либо документы. Это связано с тем, что в большинстве случаев оперативно-розыскные мероприятия (ОРМ) проводятся негласно.

Оперативники могут осматривать офис, склады, торговые залы и т.д. только в присутствии двух понятых и представителя фирмы, предпринимателя или его представителя (п. 25 ст. 11 Закона "О милиции"). У представителя фирмы (за исключением руководителя) обязательно должна быть доверенность. Если директор отсутствует, а другие сотрудники представлять интересы предприятия не вправе, милиционерам придется приглашать чиновников из городской или районной администрации, иначе осмотр будет незаконным.

Если сотрудники милиции привели их с собой, настаивайте на их замене, поскольку "милицейские" понятые подтвердят все, что нужно проверяющим. Заканчивается осмотр составлением протокола. Без этого документа результаты проверки не имеют силы. Копию протокола сотрудники милиции обязаны вручить представителю фирмы, предпринимателю или его представителю под расписку. Невыполнение этой обязанности также может свести на нет все усилия проверяющих.

Самая распространенная угроза милиционеров - проверка всех бухгалтерских документов. Могут пригрозить, что опечатают помещения на 48 часов. А по истечении этого срока операм ничего не стоит прийти и опечатать все еще на 48 часов. И так до бесконечности. (Опечатывать кассу, помещения и места хранения документов, денег и товарно-материальных ценностей любой фирмы на 48 часов разрешает милиционерам пункт 25 статьи 11 Закона "О милиции".)

Опечатывание кассы, помещения и мест хранения документов, денег и товарно-материальных ценностей на время проведения проверок, ревизий производственной и финансово-хозяйственной деятельности или инвентаризации материальных ценностей может производиться не более чем на семь суток, а в случае если эти действия приведут к приостановлению деятельности проверяемого - на срок не более 48 часов.

В ходе проверки сотрудники милиции могут изъять документы фирмы на материальные ценности и денежные средства (накладные, приходные и расходные ордера и т.п.).

Изъятие возможно только в двух случаях:

- если есть подозрения, что документы будут уничтожены, сокрыты, заменены или изменены;
- чтобы установить подлинность документов.

Максимальный срок изъятия - семь дней. Ну а если проверяющие хотят забрать бумаги, без которых фирма не может работать, то 48 часов.

Особо подчеркнем, что в Законе "О милиции" речь идет только о документах на материальные ценности и денежные средства. Следовательно, изымать другие документы (лицензии, сертификаты, учредительные документы) милиционеры не вправе. Правда, это не относится к ситуациям, когда уголовное дело уже возбуждено. Тогда следователь может забрать любые документы, имеющие значение для расследования преступления.

По окончании изъятия сотрудники милиции обязаны составить протокол с описью изъятых бумаг. Копия протокола в обязательном порядке должна быть вручена представителю фирмы, предпринимателю или его представителю под расписку. Если эти условия не соблюдены, суд может не принять во внимание данные, содержащиеся в изъятых документах, то есть не признать их доказательствами по делу.

Милиционеры вправе опечатывать кассы, помещения и места хранения документов, денег и товарно-материальных ценностей, но не более чем на семь суток. А если эти действия будут мешать работе фирмы, то не более чем на 48 часов.

Милиционеры не могут требовать от руководства фирмы и материально-ответственных лиц объяснения по факту нарушений - это полномочие из пункта 25 статьи 11 Закона "О милиции"

исключено. Иными словами, до возбуждения уголовного или административного дела информацию о деятельности фирмы милиционеры могут получить только с согласия ее работников.

Для обыска или выемки необходимо постановление о проведении этих мероприятий. Если в производстве у оперативников есть какой-то проверочный материал, например заявление, жалоба, информация из налоговой инспекции, то, как правило, предъявляется запрос о представлении документов. В нем обязательно должно быть указано, какое подразделение милиции запрашивает документы и в рамках какого мероприятия.

На милицкий запрос о представлении документов фирма реагировать обязана. Однако не надо впадать в крайности: сразу представлять все требуемые документы или игнорировать запрос. Сначала внимательно его изучите. Если есть какая-то законная возможность оттянуть процесс представления документов, используйте ее. Вступите с сотрудниками милиции в переписку. Бывает, что в запросе неправильно написано название вашей фирмы, ответьте, что такой фирмы по данному адресу нет. Если из запроса не ясно, зачем следователю нужны документы вашей фирмы, попросите разъяснить и т.д.

Защититься от незаконных действий сотрудников милиции можно, в частности, направив телеграмму в прокуратуру и УВД региона, в Генеральную прокуратуру РФ и в МВД. Текст должен быть кратким, например таким: "Информируем вас о том, что сегодня в 15.00 в офис нашей фирмы (название, адрес) пришли сотрудники милиции (указать фамилии, должности, звания, подразделение, где служат) и без всяких на то оснований, без предъявления соответствующих документов изъяли документы, компьютеры. Копии документов, подтверждающих изъятие, нам не оставили. Просим принять меры. Генеральный директор".

Необходимо добиться, чтобы милиционеры оставили хоть какой-то документ, подтверждающий, что они изъяли у вас документы или оргтехнику, тем более что они обязаны это сделать. Неплохо также позвонить по так называемому телефону доверия или в службу собственной безопасности подразделения, где служат пришедшие к вам милиционеры.

После проверки нужно грамотно написать жалобы на действия сотрудников милиции и отправить их вышестоящим чиновникам (УВД региона, МВД) и в суд. Жаловаться целесообразно даже в том случае, если имеются сомнения в правомерности действий милиционеров. Ничего, что жалоба не приведет к положительному результату, зато при ее рассмотрении сотрудникам милиции придется предъявить суду документы, подтверждающие, что они действовали в рамках своих полномочий. А знакомство с этими документами позволит вам выработать правильную позицию.

До тех пор пока не прояснится полная картина всего происходящего, не нужно давать какие-либо пояснения, объяснения или, что хуже всего, показания, поскольку все это непременно обернут против вас - к вам пришли в том числе и за этим. Какие-либо пояснения или объяснения в обстановке, когда вы не владеете всей необходимой информацией, можете неправильно оценить тот или иной момент, позднее, когда все прояснится, вам придется менять, но следственные органы расценят это как попытку уклониться от ответственности. Так уж сложилось, что милиция расценивает смену показаний как попытку уйти от ответственности.

Обосновать свой отказ от дачи объяснений можно и нужно письменно со ссылкой на статью 51 Конституции РФ. В частности, можно на бланке объяснений написать, что вы отказываетесь от дачи объяснений на основании этой статьи. Не надо забывать о том, что в России все упирается в человеческий фактор. Ментальность органов следствия в нашей стране, к сожалению, к сожалению, обвинительным уклоном. Тем более по экономическим делам.

## 7.2. Порядок проведения проверок с участием милиционеров

Сотрудники милиции вправе проверить любую фирму либо индивидуального предпринимателя, но только в том случае, если получают информацию о преступлении или административном нарушении.

Милиционеры начинают проверку, как правило, с того, что смотрят уставные документы или свидетельство о регистрации в качестве предпринимателя, документы на помещение (договор аренды или свидетельство о праве собственности и др.) и др.

Как известно, милиция работает строго по территориальному принципу. Городские управления могут проверить любую фирму, находящуюся на территории города. Районные (окружные) службы обслуживают только территории своих районов или округов.

Участковый уполномоченный проверяет жалобы на фирмы, которые находятся на его территории. Кроме того, он может посмотреть, есть ли у фирмы необходимые лицензии, а у ее работников - регистрация.

Если, например, фирма продает товар, а сотрудники милиции другого района выяснили, что товар ворованный, они вправе его изъять на основании постановления следователя.

По прибытии с целью проверки милиционеры обязаны показать служебные удостоверения и рассказать о причинах проверки. На подлинном удостоверении МВД указываются должность и звание его обладателя, должны быть проставлены соответствующие подписи и печати, а сам сотрудник на фотографии должен быть в форме. Кстати, надо обратить внимание на срок, до которого действительно служебное удостоверение, дело в том, что если оно просрочено, то должностное лицо, его предъявившее, проводить проверку не вправе.

Если милиционеры изъявили желание посмотреть финансово-хозяйственные документы, надо требовать постановление о проведении проверки. В таком постановлении должны быть перечислены лица, имеющие право участвовать в проверке, только эти лица могут проводить проверку. Это означает, что если с милиционерами прибыли лица, которые в документе не названы, они не вправе не только принимать участие в проверке, но и не имеют правовых оснований для присутствия в помещении фирмы или индивидуального предпринимателя. Кстати, постановление должно быть заверено печатью, а при ее отсутствии оно недействительно.

Важно отметить, что постановление о проведении проверки могут подписать только те должностные лица, которые перечислены в приложении 2 к Приказу МВД России от 2 августа 2005 г. N 636 и приложении 2 к Приказу МВД РФ от 16 марта 2004 г. N 177. Как правило, это начальник управления или отдела внутренних дел (или его заместитель). Если постановление подписано другим сотрудником милиции (например, следователем или дознавателем), ему можно отказать в доступе на территорию или в помещение. Кстати, прибывшие с целью проведения проверки милиционеры обязаны вручить копию постановления проверяемому лицу либо его представителю.

Если милиционеры хотят проверить информацию о нарушениях, не связанных с коммерческой деятельностью фирмы, надо требовать, чтобы они рассказали об источниках такой информации и показали подтверждающие документы (жалобы, заметки в газете, письма контролирующих структур и т.п.). Милиционерам можно отказать, если они не подтвердят правомерность своих требований. Вместе с тем надо иметь в виду, что если требование милиции законно, то за отказ его выполнить предусмотрен административный штраф: для руководителя фирмы - от трехсот до пятисот рублей, для фирмы - от трех тысяч до пяти тысяч рублей (ст. 19.7 Кодекса РФ об административных правонарушениях РФ). Правда, сотрудники милиции редко применяют эту статью, потому что в подобном случае им придется подтверждать правомерность своих действий в суде (штраф по ст. 19.7 Кодекса РФ об административных правонарушениях РФ назначает судья).

Проверяющие имеют право применять фото- и киносъемку, видеозапись, иные технические средства фиксации данных (например, позволяющие копировать файлы), но в акте проверки в обязательном порядке должна быть сделана отметка о применении этих технических средств. Однако если они этого не сделали, не надо спешить указывать им на допущенную ошибку - результаты незапротоколированных действий не могут быть приняты в качестве доказательств, и этим обстоятельством надо пользоваться (с умом, разумеется).

Если проверка проводится в помещениях (на территории) организации, то ее руководитель вправе присутствовать при ее проведении. Это право есть и у индивидуального предпринимателя, осуществляющего деятельность без образования юридического лица.

Если в результате проверки выявлены признаки преступления, связанного с нарушением законодательства РФ о налогах и сборах, то материалы проверки направляются для возбуждения уголовного дела, а при отсутствии признаков преступления принимается одно из решений:

- о составлении протокола об административном правонарушении;
- о передаче материалов по подведомственности;
- о передаче материалов в налоговые органы;
- о завершении проверки в связи с неустановлением нарушения законодательства РФ.

О любом принятом решении проверяемое лицо должно быть извещено в трехдневный срок.

Напомним, что, согласно статье 36 Налогового кодекса РФ, по запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках.

В суде нередко бывает не только целесообразно, но даже просто необходимо поставить в форме ходатайства вопрос перед судьями и о правомерности участия милиционеров в проводимых должностными лицами налоговых органов выездных налоговых проверках налогоплательщиков, и об их компетентности в части выводов этих проверок. Разумеется, для этого прежде всего необходимо ориентироваться во взаимоотношениях тех и других.

В этой связи напомним, что основанием для проведения выездной налоговой проверки является решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа об ее проведении (в случае проведения повторной выездной налоговой проверки вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, решение о проведении проверки оформляется в виде мотивированного постановления).

В случае если сотрудники органа внутренних дел привлекаются к проведению ранее начавшейся выездной (повторной выездной) налоговой проверки, руководителем (заместителем

руководителя) налогового органа выносится решение о внесении дополнений в принятое решение (постановление) о проведении данной проверки, предусматривающее соответствующее изменение состава проверяющей группы.

В случаях назначения выездных налоговых проверок на основании постановления следователя, вынесенного по находящимся в его производстве уголовным делам, в решении о проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки должны учитываться содержащиеся в постановлении следователя предложения по характеру, сроку и объему проверки и поставленные вопросы.

Если в ходе проведения выездной налоговой проверки возникает необходимость проверки налогов (сборов), не включенных в принятое решение (постановление) о проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки, то руководителем (заместителем руководителя) налогового органа выносится решение о назначении новой выездной (повторной выездной) налоговой проверки по указанным налогам (сборам) с учетом требований статей 87 и 89 Налогового кодекса РФ.

Сотрудники органов внутренних дел принимают участие в выездных налоговых проверках на основании мотивированного запроса налогового органа, подписанного руководителем (заместителем руководителя) налогового органа.

Кроме того, согласно статье 11 Закона РФ "О милиции" милиция имеет право:

- участвовать в налоговых проверках по запросу налоговых органов;
- в соответствии с законодательством Российской Федерации получать сведения, составляющие налоговую тайну;
- при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, проводить проверки организаций и физических лиц в соответствии с законодательством Российской Федерации.

При привлечении сотрудников милиции в решении о проведении выездной налоговой проверки должны содержаться следующие сведения:

- наименование налогового органа;
- номер решения и дата его вынесения;
- наименование налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) или Ф.И.О. индивидуального предпринимателя, в отношении которого назначается проверка (в случае назначения выездной налоговой проверки филиала или представительства налогоплательщика-организации помимо наименования организации указываются наименование филиала или представительства, проверка которого назначается, а также код причины его постановки на учет);
- идентификационный номер налогоплательщика;
- период финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) либо его филиала или представительства, за который проводится проверка;
- вопросы проверки (виды налогов, по которым проводится проверка);
- Ф.И.О., должности и классные чины (специальные звания) лиц, входящих в состав проверяющей группы, в том числе сотрудников милиции, иных правоохранительных и контролирующих органов (в случае привлечения этих лиц к налоговым проверкам в установленном порядке);
- подпись лица, вынесшего решение, с указанием его Ф.И.О., должности и классного чина.

Если в период с момента вынесения решения о проведении выездной налоговой проверки (постановления о проведении повторной выездной налоговой проверки) до момента ее окончания возникнут обстоятельства, вызывающие необходимость расширения (изменения) состава проверяющей группы, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа, проводящий проверку, может вынести решение (постановление) о внесении соответствующих дополнений (изменений) в решение о проведении выездной налоговой проверки (в постановление о проведении повторной выездной налоговой проверки) с указанием Ф.И.О., должности и классного чина (специального звания) проверяющего лица.

Если выездная налоговая проверка назначена на основании постановления следователя, вынесенного по находящимся в его производстве уголовным делам, в решении о проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки должны учитываться содержащиеся в постановлении следователя предложения по характеру, сроку и объему проверки и поставленные вопросы.

Для участия сотрудников милиции в выездных налоговых проверках налоговый орган до начала проведения проверки или в процессе ее проведения направляет в орган внутренних дел мотивированный запрос, подписанный руководителем (заместителем руководителя) налогового органа. Срок направления вышеуказанного мотивированного запроса не установлен, поэтому он определяется налоговым органом самостоятельно исходя из конкретных обстоятельств проведения выездной налоговой проверки.

Участие сотрудника милиции в выездной налоговой проверке возможно не на постоянной основе, например при осуществлении налоговым органом конкретных мероприятий налогового

контроля: осмотр территорий, помещений налогоплательщика, выемка документов и т.д. При такой форме участия в выездной налоговой проверке сотрудника милиции он также должен быть включен в состав проверяющих.

Сотрудники милиции участвуют в проведении выездной налоговой проверки посредством осуществления полномочий, предоставленных им Законом РФ "О милиции" и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

В случае если проверкой установлены факты нарушения законодательства о налогах и сборах, проверяющими должны быть приняты необходимые меры по сбору доказательств. В установленном порядке производится снятие копий с документов и файлов, свидетельствующих о совершении нарушения законодательства о налогах и сборах, истребование недостающих документов, выемка документов и предметов, в том числе электронных носителей информации, проведение встречных проверок, допросы свидетелей и другие действия, предусмотренные Налоговым кодексом РФ, Законом "О налоговых органах Российской Федерации", Законом Российской Федерации "О милиции" и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Непосредственно после прибытия на объект проверки проверяющие обязаны предъявить руководителю проверяемой организации, индивидуальному предпринимателю либо физическому лицу (их представителю) служебные удостоверения, а также решение (постановление) руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки. Факт предъявления решения (постановления) удостоверяется подписью руководителя организации, индивидуального предпринимателя либо физического лица (их представителя) на экземпляре данного решения (постановления) после слов "С решением (постановлением) на проведение выездной (повторной выездной) налоговой проверки ознакомлен" с указанием соответствующей даты.

В случае отказа руководителя организации, индивидуального предпринимателя либо физического лица (их представителя) от подписи на экземпляре решения (постановления) о проведении проверки должностным лицом налогового органа, возглавляющим проверяющую группу, в конце указанного документа производится запись о том, что решение (постановление) предъявлено указанным лицам и от подписи, удостоверяющей предъявление данного решения (постановления), эти лица отказались, заверенная подписью указанного должностного лица налогового органа.

При воспрепятствовании законной деятельности проверяющих сотрудники органа внутренних дел, привлекаемые для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья должностных лиц налоговых органов, принимают меры по пресечению противоправных деяний в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации.

Истребование необходимых для проверки документов должно производиться в соответствии с пунктом 1 статьи 93 Налогового кодекса РФ. Требование о представлении документов подписывается руководителем проверяющей группы и вручается руководителю проверяемой организации, индивидуальному предпринимателю либо физическому лицу (их представителям) под расписку с указанием даты вручения данного требования. Копия требования остается у проверяющих.

При выявлении проверкой фактов неуплаты (неполной уплаты) сумм налогов (сборов) проверяющими производится исчисление сумм неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов (сборов) и пени, а также формируются предложения о привлечении к налоговой, уголовной и административной ответственности.

Акт выездной налоговой проверки, проводимой налоговым органом с участием органа внутренних дел, должен быть подписан всеми участвовавшими в проверке должностными лицами налогового органа и сотрудниками органа внутренних дел, за исключением сотрудников органа внутренних дел, которые привлекались для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля в качестве специалистов и (или) для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья должностных лиц налогового органа, проводящих проверку, а также руководителем проверяемой организации, индивидуальным предпринимателем или физическим лицом (их представителями).

При наличии разногласий между проверяющими по содержанию акта окончательное решение по данному вопросу принимается руководителем проверяющей группы. По спорному вопросу указанные лица вправе изложить свое мнение в заключении, которое должно быть приобщено к материалам проверки, остающимся в налоговых органах и органах внутренних дел.

Акт выездной налоговой проверки составляется в трех экземплярах, один из которых хранится в налоговом органе, второй в установленном порядке вручается руководителю организации, индивидуальному предпринимателю либо физическому лицу (их представителям), третий направляется в органы внутренних дел, сотрудники которого участвовали в проведении проверки.

В случае если сотрудники органов внутренних дел привлекались для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля в качестве специалистов и (или) для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья должностных лиц налогового органа, проводящих проверку, акт выездной налоговой проверки в орган внутренних дел не направляется.

В случае представления организацией, индивидуальным предпринимателем либо физическим лицом возражений по акту проверки документов, подтверждающих обоснованность возражений, их копии в трехдневный срок со дня представления передаются налоговым органом в орган внутренних дел, сотрудники которого участвовали в выездной налоговой проверке.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит соответствующее решение, копия которого вручается руководителю организации, индивидуальному предпринимателю или физическому лицу (их представителям) в установленном порядке, а также направляется в трехдневный срок с момента вынесения решения в орган внутренних дел, сотрудники которого участвовали в проведении проверки.

В случае выявления фактов уклонения от уплаты налогов (сборов) в крупных и особо крупных размерах, неисполнения обязанностей налогового агента, сокрытия денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов (сборов), налоговые органы направляют материалы проверки в орган внутренних дел в соответствии с Инструкцией о порядке направления материалов налоговыми органами в органы внутренних дел при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления.

При выявлении в ходе проведения выездной налоговой проверки административных правонарушений должностными лицами налоговых органов и сотрудниками органов внутренних дел возбуждается дело и осуществляется производство по делам об административных правонарушениях в соответствии с подведомственностью и в порядке, установленном Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях.

В течение трех дней копия постановления по делу об административном правонарушении направляется налоговым органом или органом внутренних дел соответственно в орган внутренних дел или в налоговый орган, сотрудники которого участвовали в проведении проверки.

В случае если в выявленном правонарушении содержатся признаки состава преступления, предусмотренного статьями 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ, руководителем (заместителем руководителя) налогового органа или органа внутренних дел выносится мотивированное постановление о прекращении производством соответствующего дела об административном правонарушении.

О принятом в соответствии со статьями 144, 145 УПК процессуальном решении орган внутренних дел уведомляет налоговый орган в трехдневный срок с момента вынесения указанного решения.

В случае принятия органом предварительного следствия при органе внутренних дел решения о прекращении уголовного дела орган внутренних дел в трехдневный срок уведомляет об этом налоговый орган.

На основании указанного уведомления руководитель (заместитель руководителя) налогового органа отменяет ранее принятое постановление о прекращении дела об административном правонарушении производством и привлекает нарушителя к административной ответственности согласно действующему законодательству.

Напомним, что функции бывшей налоговой полиции переданы милиции. В этой связи представляется необходимым особо подчеркнуть одно очень важное обстоятельство. Дело в том, что налоговая полиция имела в своем составе специализировавшийся на документальных проверках налогоплательщиков аппарат сотрудников (их еще называли ревизорами). Эти сотрудники полиции, самостоятельно проверяя налогоплательщиков, после оформления соответствующими актами выявленных налоговых правонарушений приобретали статус свидетеля, поскольку подписывались именно под документом - актом проверки, в котором на основе конкретных документов доказывали наличие факта налогового правонарушения. Разумеется, процессуально эти сотрудники налоговой полиции приобретали все права и обязанности свидетеля. Именно в качестве свидетелей эти сотрудники налоговой полиции допрашивались следователями и выступали в судах. На практике это означало, что ни один из их вышестоящих руководителей не имел возможности на законном основании хоть как-то повлиять на их показания без риска для себя быть обвиненным в оказании давления на свидетеля - кстати, такие действия являются уголовно наказуемыми. Вообще говоря, думается, неслучайно аппарат этих специалистов был упразднен незадолго до ликвидации самой налоговой полиции. Милиционеры же, не имея в своем составе такого аппарата, тем не менее обязаны ставить свои подписи под актами выездных налоговых проверок, которые, разумеется, готовят налоговые

чиновники. Понятно, что, поставив свою подпись под актом проверки, милиционер приобретает тот же статус свидетеля, но при этом не является специалистом в области налогообложения. Вот это последнее обстоятельство и является важным, поскольку с помощью адвоката либо путем ходатайства перед судом имеется реальная возможность заставить, именно заставить, рассказать такого свидетеля о том, что он проверял, на основе каких документов проводил проверку, какова взаимосвязь этих документов, на чем основаны расчеты нарушения формирования налогоплательщиком налоговой базы по тому или иному налогу, на чем конкретно основаны его выводы и т.д. Иными словами, имеется реальная возможность несложными для специалиста вопросами буквально загнать такого "проверяльщика" в угол и потребовать от суда безусловно запротоколировать все без исключения, что этот "проверяльщик" ответит на поставленные перед ним вопросы. Думается, понятно, что таким путем можно не только расшатать свидетельскую доказательственную базу по делу, как минимум поставив под сомнение компетентность лица, подписавшего акт выездной налоговой проверки. Кстати, не надо забывать, что Приказом МВД РФ от 22 января 2004 г. N 76/АС-3-06/37 "Об утверждении нормативных правовых актов о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений" на милиционеров может быть возложена обязанность не только по сопровождению должностных лиц налоговых органов во время проведения ими выездных налоговых проверок налогоплательщиков, а именно обязанность по участию в этих проверках. Согласно названному выше Приказу, милиционеры обязаны подписывать именно акты выездных налоговых проверок, то есть принимать на себя ответственность за содержание этих актов. Далее, думается, развивать тему нет необходимости, поскольку и так все понятно - надо только использовать такую возможность, тем более что она обусловлена действующим законодательством и принятыми на его основе подзаконными актами.

Сотрудники милицейских управлений (отделов) по налоговым преступлениям вправе проводить самостоятельные налоговые проверки, руководствуясь при этом Инструкцией, утвержденной Приказом МВД РФ от 16 марта 2004 г. N 177. В этой связи акцентируем внимание на том обстоятельстве, что Налоговый кодекс на милицейские проверки не распространяется (ст. 36 Налогового кодекса РФ). Согласно требованиям действующего законодательства, прежде чем провести налоговую проверку, милиционеры должны собрать достаточные данные о том, что фирма умышленно не платит налоги. В этой связи отметим, что понятие достаточных данных - категория оценочная. То есть оценку достаточности или недостаточности дает руководитель подразделения, которому следователь (дознатель) представляет материалы. Окончательное решение принимает начальник управления или отдела по налоговым преступлениям (его заместитель). Минимальный срок проверки составляет 3 дня, а максимальный - 30 дней (ст. 144 УПК РФ). Перед началом проверки (по прибытии для ее проведения) сотрудники милиции обязаны предъявить руководителю фирмы или предпринимателю постановление о ее проведении. Напомним, что Перечень должностных лиц милиции, которые могут подписать этот документ, дан в приложении 2 к Приказу МВД РФ от 16 марта 2004 г. N 177. Особо отметим то обстоятельство, что на постановлении обязательно должна стоять печать управления (отдела) по налоговым преступлениям, которое проводит проверку. В процессе проверки милиционеры вправе изучать документы и изымать их, осматривать помещения, опечатывать их, а также кассу и места хранения документов, денег, материальных ценностей. По окончании проверки милиционеры обязаны составить акт (форма акта утверждена Приказом МВД РФ от 16 марта 2004 г. N 177 (приложение 4)) и вручить проверенному налогоплательщику его копию под расписку. Если в результате проверки данные о налоговом преступлении подтвердятся, то в таком случае следователь возбудит уголовное дело, но если выявленные нарушения по сумме и (или) существу не могут быть квалифицированы как преступления, сотрудники милиции должны сообщить о них соответствующему налоговому органу.

### 7.3. Как противодействовать произволу и не попасть под "ментовскую крышу"

В каждом офисе, торговой точке или ином подразделении фирмы должен быть специальный журнал учета и регистрации проверок. В него надо записывать все данные любых проверяющих лиц, в том числе Ф.И.О., должность, номер служебного удостоверения, цель проверки, основания проверки (номер и дату соответствующего постановления). Обосновать такие действия для самих проверяющих несложно - можно сказать, что делается это специально для них же, чтобы им не приходилось ходить по несколько раз проверять, например, одну и ту же торговую точку и они могли просто заглянуть в этот журнал и убедиться, что совсем недавно тут уже была проверка. Это наверняка вызовет у них некоторое раздражение, но в то же время продемонстрирует, что вы четко знаете свои права и в случае чего намерены их отстаивать. В результате проверяющие будут вынуждены действовать более аккуратно и стараться все делать в соответствии с законом. Если милиционеры по каким-либо причинам откажутся от предложенной процедуры регистрации,

то для вас это будет первым сигналом, что не все здесь "чисто и гладко". В подобных ситуациях обязательно имейте в офисе или другом помещении диктофон или скрытую видеочкамеру (лучше и то, и другое) - видео- и аудиоматериалы по правилам гражданского и уголовного процессуального закона рассматриваются в качестве доказательств (ст. 84 УПК РФ и ст. 55 ГПК РФ).

После того как вы обнаружили, что при проведении тех или иных мероприятий милиционеры действовали с нарушением закона, возникает полное право и предусмотренная законом возможность привлечь виновных к ответственности. В этой связи напомним, что в соответствии со статьей 37 Налогового кодекса РФ и статьей 40 Закона N 1026-1 "О милиции" лицо, права которого нарушены, вправе привлечь органы внутренних дел к материальной ответственности, а самих милиционеров как должностных лиц органов внутренних дел - к уголовной или дисциплинарной ответственности.

Любое, даже, казалось бы, самое незначительное нарушение сотрудником милиции действующего законодательства, присяги, контракта, а также приказов министра внутренних дел или непосредственного начальника, которыми установлены порядок и правила выполнения служебных обязанностей, влечет наложение на него дисциплинарного взыскания. Меры дисциплинарной ответственности могут быть различными, начиная от замечания и заканчивая увольнением из органов внутренних дел. В соответствии со статьей 39 Положения о службе в органах внутренних дел РФ меры дисциплинарного взыскания вправе применять только прямые начальники провинившихся сотрудников органов внутренних дел. Но помните, если вы не сможете подтвердить изложенные в жалобе обстоятельства, вас самих могут привлечь к ответственности за клевету (ст. 129 УК РФ).

Поступившее от заявителя сообщение о неправомерных действиях сотрудников милиции должно быть рассмотрено и разрешено в течение одного месяца. В исключительных случаях этот срок может быть продлен, но не более чем еще на один месяц. О принятых мерах дисциплинарного воздействия или об отказе в принятии таковых заявителю должно быть сообщено в письменной форме. Если жалоба оставлена без внимания или лицо, права которого нарушены, считает, что принятые к нарушителю меры дисциплинарного воздействия не соответствуют тяжести совершенного им проступка, можно обратиться с соответствующей жалобой в суд и (или) в прокуратуру.

В соответствии с подпунктом 3 пункта 2 статьи 151 УПК РФ дела о преступлениях, совершенных в экономической сфере, расследуются следователями органов внутренних дел. Поэтому если налоговики обнаружат признаки налогового преступления, на фирму могут прибыть следователи органов внутренних дел. Особо подчеркнем, что прокуратура может в любой момент и на любой стадии уголовного процесса вмешаться в его ход, осуществляя возложенные на нее законодательством функции прокурорского надзора. Одновременно напомним, что в соответствии со статьей 447 УПК РФ уголовное производство в отношении следователей ведется в особом порядке. Для того чтобы привлечь следователя к уголовной ответственности, одного заявления граждан и организаций недостаточно - необходимо соответствующее постановление прокурора, вынесенное на основании специального заключения судьи районного (федерального) суда. Прокурор, прежде чем вынести постановление о возбуждении уголовного дела, обращается в районный суд с соответствующим представлением, по результатам рассмотрения которого суд дает свое заключение о наличии или отсутствии в действиях следователя признаков преступления. Во всем остальном все следственные и иные процессуальные действия в отношении следователя ведутся в общем порядке, как и в отношении остальных граждан. Поскольку расследованием преступлений, совершенных сотрудниками милиции, занимаются следователи органов прокуратуры, с заявлением о возбуждении уголовного дела в отношении следователя необходимо обращаться в прокуратуру по месту совершения преступления.

В течение трех суток после подачи заявления прокурор должен принять одно из следующих решений:

- об обращении в суд с представлением о возбуждении уголовного дела;
- об отказе в возбуждении уголовного дела.

Как отмечено выше, если прокурор найдет заявление обоснованным, он с представлением о привлечении следователя к уголовной ответственности обратится в соответствующий районный суд, а последний должен рассмотреть представление в течение десяти суток со дня его поступления и дать заключение о наличии или отсутствии в действиях должностного лица признаков преступления. Только после этого в отношении следователя может быть возбуждено уголовное дело, которое затем направляется для производства предварительного расследования. Срок предварительного расследования составляет два месяца со дня возбуждения уголовного дела. В исключительных случаях этот срок может быть продлен до 6 или до 12 месяцев.

После окончания предварительного расследования материалы уголовного дела направляются сразу в суд. Суд по общим правилам должен в течение 30 суток со дня поступления уголовного дела принять решение о назначении судебного заседания. Само судебное заседание должно быть начато не позднее 14 суток со дня вынесения судьей постановления о назначении судебного

заседания, а по уголовным делам, рассматриваемым судом с участием присяжных заседателей, - не позднее 30 суток.

Таким образом, вопрос о возбуждении уголовного дела против сотрудника милиции должен быть разрешен в течение 13 суток с момента вашего обращения с соответствующим заявлением. Срок подготовки к рассмотрению уголовного дела в судебном заседании (предварительное расследование) составляет от двух месяцев до одного года со дня возбуждения уголовного дела. Срок начала судебного заседания по общим правилам составляет около 44 суток со дня поступления уголовного дела в суд. В итоге общее время, которое пройдет с момента вашего обращения с заявлением о возбуждении уголовного дела и до его рассмотрения судом, в лучшем случае составит приблизительно три месяца и 27 дней.

Сотрудники милиции могут быть привлечены к уголовной ответственности в случаях:

- использования служебных полномочий вопреки интересам службы, если это деяние совершено из корыстной или иной личной заинтересованности (ст. 285 УК РФ);
- совершения действий, явно выходящих за пределы полномочий (ст. 286 УК РФ);
- присвоения полномочий должностного лица, которым данный сотрудник милиции не является (ст. 288 УК РФ);
- получения взятки (ст. 290 УК РФ);
- внесения в официальные документы заведомо ложных сведений, а равно внесения в указанные документы исправлений, искажающих их действительное содержание, если эти деяния совершены из корыстной или иной личной заинтересованности (ст. 292 УК РФ);
- неисполнения или ненадлежащего исполнения своих обязанностей вследствие недобросовестного или небрежного отношения к службе, если это повлекло существенное нарушение прав и законных интересов граждан или организаций (ст. 293 УК РФ);
- привлечения заведомо невиновного к уголовной ответственности (ст. 299 УК РФ);
- незаконного задержания, заключения под стражу или содержания под стражей (ст. 301 УК РФ);
- принуждения к даче показаний путем применения угроз, шантажа или иных незаконных действий (ст. 302 УК РФ);
- провокации коммерческого подкупа (ст. 304 УК РФ).

Любое юридическое лицо или индивидуальный предприниматель (ПБОЮЛ) вправе привлечь органы внутренних дел к материальной ответственности в случаях:

- неправомерных действий милиции при участии в выездных налоговых проверках;
- неправомерного проведения милицией оперативных-следственных мероприятий в ходе осуществления уголовного преследования должностных лиц юридического лица или индивидуального предпринимателя (незаконное производство обыска, выемки, других следственных и иных процессуальных действий).

В указанных случаях в соответствии со статьей 1069 ГК РФ можно добиться взыскания материального вреда, причиненного незаконными действиями сотрудников органов внутренних дел. В этой связи напомним, что, согласно статье 1082 ГК РФ, вред может быть возмещен следующими способами:

- виновное лицо должно возместить вред в натуральном виде (предоставить, например, ту же вещь или исправить поврежденную вещь);
- виновное лицо должно возместить причиненные убытки.

Под убытками понимаются:

- реальный ущерб - расходы, которые лицо, чьи права нарушены, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права;
- упущенная выгода - те доходы, которое лицо, чьи права нарушены, получило бы, если бы его право не было нарушено.

По общему правилу убытки, причиненные сотрудниками органов внутренних дел, подлежат возмещению за счет бюджетных средств.

В целях взыскания материального ущерба с органов внутренних дел в порядке, установленном гражданским законодательством, можно поступить следующим образом:

- сразу обратиться в арбитражный суд с исковым заявлением о взыскании суммы материального вреда, причиненного неправомерными действиями сотрудников внутренних дел;
- сначала обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании действий сотрудников органов внутренних дел неправомерными, а затем только в случае удовлетворения судом заявленного требования обратиться с исковым заявлением о взыскании материального вреда, причиненного неправомерными действиями милиции.

В соответствии со статьей 29 АПК РФ арбитражные суды рассматривают дела об оспаривании решений и действий (бездействия) должностных лиц, затрагивающих права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, в порядке не искового, а административного судопроизводства. Как было сказано выше, обязанность доказывания законности оспариваемых действий (бездействия) должностных лиц

возлагается на сами органы и лица, которые совершили оспариваемые действия (бездействие). Поэтому от лица, права которого нарушены, кроме заявления в арбитражный суд, доказательств совершения обжалуемых действий (бездействия) и оплаты государственной пошлины, ничего иного не потребуется.

Срок обращения в суд с заявлением составляет три месяца со дня, когда лицу стало известно о нарушении его прав и законных интересов. Разумеется, в случае пропуска указанного срока по уважительным причинам суд может его продлить. Правда, критерии оценки при этом целиком и полностью зависят от восприятия конкретных судей.

Убытки, причиненные сотрудниками органов внутренних дел, по общему правилу возмещаются за счет средств федерального бюджета. Это означает, что иски о возмещении материального ущерба должны быть обращены не непосредственно к соответствующему подразделению органов внутренних дел или милиционеру, а к государственному органу, в ведении которого находится казна Российской Федерации, поскольку именно за счет средств казны организация или предприниматель получают соответствующую денежную компенсацию за причиненный вред. В противном случае исковое заявление судьи оставят без движения.

Иными словами, в качестве ответчика в искомом заявлении о взыскании материального ущерба с органов внутренних дел следует указать соответствующее (территориальное) подразделение Главного управления федерального казначейства Минфина РФ.

В этом случае в заявлении в арбитражный суд должны быть указаны:

- наименование арбитражного суда, в который подается исковое заявление;
- наименование заявителя (истца), его местонахождение, а если заявителем (истцом) является индивидуальный предприниматель, дата и место его государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя;
- наименование ответчика и его местонахождение;
- требования истца к ответчику со ссылкой на законы и иные нормативные правовые акты;
- обстоятельства, на которых основаны исковые требования, и подтверждающие эти обстоятельства доказательства;
- цена иска, если иск подлежит оценке;
- расчет взыскиваемой денежной суммы;
- перечень прилагаемых документов.

К заявлению необходимо приложить следующие документы:

- квитанцию с почты об отправке лицам, участвующим в деле, копии искового заявления и прилагаемых к нему документов заказным письмом с уведомлением о вручении;
- документ, подтверждающий уплату государственной пошлины в установленном законом размере, либо ходатайство о предоставлении отсрочки, рассрочки или уменьшении размера государственной пошлины;
- документы, подтверждающие обстоятельства, на которых истец основывает свои требования (в нашем случае необходимо еще приложить решение суда о признании действий сотрудников милиции незаконными);
- копию свидетельства о государственной регистрации в качестве юридического лица или индивидуального предпринимателя;
- доверенность или иные документы, подтверждающие полномочия на подписание искового заявления.

В случае появления на фирме милиционеры, как правило, не ограничиваются определенным видом бухгалтерских документов. В ходе обыска или проверки может быть изъята почти вся бухгалтерия. Но и в этой ситуации не стоит терять голову. Нужно объяснить оперативникам, что их интерес должен ограничиться только теми документами, которые указаны в постановлении на проведение проверки или обыска. Правда, шансов на то, что милиционеры к этому прислушаются, мало. Поэтому необходимо обязательно зафиксировать, как проходила проверка или обыск. Это пригодится при составлении жалобы на незаконные действия оперативников.

Если в ходе проверки или обыска милиционеры решили изъять обнаруженные ими документы или другие предметы, они обязаны составить об этом подробный протокол. Все изъятые предметы должны быть предъявлены понятым и другим участникам осмотра (обыска), а затем упакованы и опечатаны. На каждом конверте, пакете или коробке обязательно должны стоять подписи минимум двух понятых. На упаковках следователь или оперативник обязан сделать записи о том, где (в каком помещении) обнаружен и изъят предмет. Все подлежащие изъятию документы должны быть перечислены в протоколе (в приложении к нему) с указанием их наименований и количества. Отступление от этих правил является грубым нарушением закона. Еще раз напомним, что, если есть сомнения в том, что действия сотрудников милиции законны, следует написать жалобу в прокуратуру или в суд. Один из способов противодействия милиционерскому произволу - жалоба вышестоящему руководству или в Департамент собственной безопасности МВД.

На основании якобы оперативных сведений оперативные сотрудники милиции готовят постановление для проведения проверки на "нужной" им фирме. Потом они приходят к своему начальнику и под видом служебной необходимости либо даже не ссылаясь на нее подписывают постановление о проведении проверки. Если "операция" завершится удачно и милиционерам удастся раскрутить фирму на желаемую сумму, то большую ее часть получает начальник, а остальное оперативники делят между собой.

Если фирма торговая, то все обычно начинается с контрольной закупки. Оперативники приходят в магазин, что-нибудь покупают, и, если чек им не выбивают или не вручают, готова почва для последующего общения.

Хотя из Закона "О милиции" исключено право милиционеров проводить контрольные закупки, но они их все равно проводят, ссылаясь на пункт 4 статьи 6 Закона "Об оперативно-розыскной деятельности", который разрешает проводить проверочные закупки. По сути, это те же самые контрольные закупки.

Нередко "менты" практикуют разного рода провокации. Например, упрощают продавца продать что-нибудь не за рубли, а за доллары. При этом оперативники, понятно, уверяют продавца, что кассовый чек им не нужен. Продавец идет навстречу провокаторам и продает товар, после чего милиционеры его же обвиняют в нарушении законодательства и начинают нагнетать обстановку либо разного рода прямыми угрозами, либо изложением возможных перспектив развития ситуации.

Чаще всего оперативники угрожают проверкой всех бухгалтерских документов. Могут также пригрозить опечатыванием помещения на 48 часов. По истечении этого срока операм ничего не стоит прийти и опечатать все еще на 48 часов. И так до бесконечности. Опечатывать кассу, помещения и места хранения документов, денег и товарно-материальных ценностей любой фирмы на 48 часов разрешает милиционерам пункт 25 статьи 11 Закона "О милиции".

Нередко сотрудники милиции начинают просматривать бухгалтерские документы и в процессе "обнаруживают" ими же подкинутые левые печати либо проштампованные пустые бланки с подписями. Затем главбуху и (или) директору фирмы заявляют о нарушении ими закона и высказывают предварительное предположение о неуплате фирмой налогов. После всего этого главбуху и директору сообщают, какой величины взнос спасет их от тюремной камеры. Некоторое время активно функционировали так называемые фонды оказания помощи правоохранительным органам. Причем их было великое множество и создавали их даже в интересах конкретных территориальных подразделений органов внутренних дел. В последние год-два их число поубавилось, но со сменой вывесок суть их не изменилась, а уменьшение числа фондов в основном обусловлено не чем иным, как именно тем, что "менты", просто и окончательно обнаглев, утратили стремление к дележу даже в своей среде.

Разумеется, чтобы уберечь директора и главбуха, а заодно и их фирму от "неприятностей", милиционеры предлагают свою защиту - это и есть "ментовская крыша".

Чаще всего "менты", как, впрочем, и любые иные силовики, "берут на понт".

Противостоять такому беспределу можно и вполне реально, обратившись с жалобой в Департамент собственной безопасности МВД РФ, Департамент по борьбе с организованной преступностью МВД РФ, Федеральную службу безопасности РФ или прокуратуру. Думается, что обращаться лучше всего сразу во все указанные инстанции.

Оперативные комбинации простых оперов, как правило, незамысловаты по своим сценариям, однако обэповцы намного смысленнее обычных оперов, и если уж они прибыли на фирму, то наверняка что-нибудь накопают, тем более что они знают и что искать, и где, а самое главное - заранее через своих агентов получают копии интересующих их документов для предварительного исследования на предмет выявления признаков возможного налогового преступления. Поэтому и цена за "покой" у них намного больше, чем у оперов из других отделов.

Кстати, надо иметь в виду, что даже внутри самих управлений внутренних дел отделы милиции стараются не вмешиваться в дела коллег. Поэтому фирма, которая дружит с операми уголовного розыска, не защищена от обэповцев.

#### 7.4. Тактика поведения с милицейскими следователями (дознателями)

В соответствии с подпунктом 3 пункта 2 статьи 151 УПК РФ дела о преступлениях, совершенных в экономической сфере, расследуются следователями органов внутренних дел. Поэтому если налоговые чиновники обнаружат признаки налогового преступления, к вам на фирму могут нагрянуть не дознаватели, не представители органов прокуратуры, а следователи органов внутренних дел. В этой связи отметим, что прокуратура вправе в любой момент и на любой стадии уголовного процесса вмешаться в его ход, осуществляя прокурорский надзор.

Быть может, несколько забегаая вперед, представляется необходимым отметить, что, согласно статье 83 УПК, протоколы следственных действий допускаются в качестве

доказательств, если они соответствуют требованиям, установленным названным Кодексом. В суде путем подачи ходатайства об уточнении родственных отношений понятых, участвовавших в осмотре, обыске, личном обыске или следственном эксперименте, не упускайте случая поставить под сомнение объективность их свидетельства в протоколе следственного действия - помните, что такой протокол является в суде доказательством, а доказательство может быть признано полученным с нарушением требований действующего законодательства, то есть недопустимым. Согласно статье 170 УПК, следственные действия производятся с участием не менее двух понятых, которые вызываются для удостоверения факта производства следственного действия, его хода и результатов. В этой связи следует обратить внимание именно на то обстоятельство, что понятые участвуют в следственном действии, в частности, для удостоверения хода этого следственного действия, то есть если понятые находились, например, в одной комнате, а из другой комнаты лицо, производящее обыск, вынесло некий предмет (вещественное доказательство), якобы им обнаруженный, то у вас появляется реальная возможность "развалить" в суде дело путем признания протокола обыска недопустимым доказательством, поскольку понятые подписались в нем под тем, чего в действительности не только не видели, но и не могли видеть. Главное в такой ситуации - грамотно выдержать паузу и не насторожить раньше времени лицо, ведущее предварительное следствие. Разумеется, во время указанной паузы следует хорошо продумать существо вопросов, которые вы позднее попросите судью задать лицу, "обнаружившему" вещественное доказательство в ходе обыска, и понятым, при этом "присутствовавшим". Кроме того, необходимо учитывать интеллектуальный уровень милиционеров и в целях собственной безопасности оставлять их до поры до времени в неведении относительно обнаруженных вами промахов и ошибок с их стороны. Помните, что создать первоначальные условия обыска при повторном его проведении уже невозможно - факт обнаружения предмета (вещественного доказательства) уже запротokolирован, и, следовательно, второй раз его обнаружить просто невозможно. Причем до сих пор встречаются случаи попыток повторного "обнаружения" - милиционеры порой просто не в силах представить себе, что в этом случае сравнительно несложно доказать прямой умысел с их стороны в фальсификации доказательств по делу. Повторяю, не спешите сообщать им о допущенных ими ошибках, поскольку в процессе судебного разбирательства каждый их минус оборачивается для вас плюсом - надо только потребовать в суде рассмотрения любого из указанных фактов по существу (разумеется, с соответствующей записью в протоколе судебного заседания).

Возвращаясь к вопросу о возможности признания протокола следственного действия недопустимым доказательством, не лишним будет подумать и о том, чтобы потребовать в суде проверить, не является ли лицо, участвовавшее в следственном действии в качестве понятого, недееспособным или ограниченно дееспособным, не состоит ли оно на учете в соответствующем лечебном заведении (диспансере) на предмет наркологической или алкогольной зависимости либо психического заболевания. Понятно, что в случае если понятой состоит на таком учете, то практически невозможно будет опровергнуть предположение о том, что в период участия в следственном действии понятой не находился под воздействием алкоголя, наркотических либо психотропных средств (препаратов) или не испытывал обострение психического заболевания.

К слову сказать, не лишним будет потребовать у суда также выяснить, не был ли понятой в день проведения следственного действия болен, не принимал ли успокаивающие (рассеивающие и ослабляющие внимание) лекарственные средства. Акцентирование внимания суда на дозе лекарства целесообразно в крайнем случае с выдвинутым тезисом о том, что лекарственные препараты на каждого человека оказывают различное влияние.

Исходя из известного уровня профессионализма, добросовестности, добропорядочности и общей культуры должностных лиц правоохранительных органов, прежде всего милиции, а также их стремления в кратчайший срок и с наименьшими затратами умственных и физических сил "раскрыть преступление" - возможно, даже путем фальсификации доказательственной базы, ложного изложения имеющейся информации и т.п., представляется целесообразным изложить некоторые приемы, которые можно применять в процессе общения с ними:

- создание допрашиваемым впечатления у допрашивающего того, что они оба признают и соблюдают одни и те же наиболее важные социальные нормы и что их мировоззренческие установки в главном очень схожи между собой;

- упоминание о возможностях современных экспертных исследований с одновременным высказыванием предположения о том, что в целях проверки правдивости ваших показаний вы на определенной стадии судебного разбирательства будете настаивать на их проведении;

- периодическое предъявление небольшого количества однотипных доказательств непричастности к событию без называния допрашиваемому общего количества доказательств с целью создания у него впечатления о том, что этих доказательств имеется ровно столько, сколько их должно быть в наихудшем для него случае (то есть из многих однотипных мелких доказанных эпизодов он ошибочно заключает, что доказана полная непричастность к событию);

- предъявление допрашиваемому, обладающему достаточно высоким уровнем общей культуры, наиболее важных имеющихся доказательств непричастности таким способом, чтобы у него создалось впечатление, что эти доказательства вами не рассматриваются как достаточно важные, но не потому, что субъект доказывания не понимает их доказательственного значения. С помощью такого приема у допрашивающего возможно сформировать представление о том, что, вероятно, существуют и другие, еще более важные доказательства вашей непричастности;

- внушение допрашиваемому вас лицу мысли о том, что в случае попыток с его стороны фальсификации доказательств или иных неправомерных действий ему в настоящее время может быть противопоставлен государственный аппарат, который отнюдь не заинтересован в отстаивании его интересов хотя бы потому, что в значительной своей части состоит из лиц, которым их личные интересы гораздо ближе истины;

- сделанное в присутствии допрашивающего искреннее и эмоциональное обещание во что бы то ни стало установить истину по делу, преодолев для этого любые возможные препятствия, презрев опасности и не считаясь с тратой личного времени, а также не боясь чрезмерного напряжения своих интеллектуальных и физических сил, создание убеждения у допрашивающего в том, что в установлении истины по делу вы заинтересованы прежде всего как гражданин, для которого потребность установления истины по данному делу является в высшей степени значимой;

- упоминание об одновременном направлении в различные инстанции (органы государственного управления) и (или) средства массовой информации жалоб, ходатайств и просто писем с изложением имеющей место ситуации, существо которой заключается в неправомерном обвинении вас в причастности к событию, к которому вы непричастны;

- использование реплик и заявлений с целью создания у допрашивающего впечатления о том, что вы уже располагаете поддержкой авторитетной общественной организации, основной либо одной из основных целей которой является содействие защите соблюдения конституционных прав граждан;

- одновременное воздействие на эмоционально-волевую и интеллектуальную сферу психики допрашивающего путем отрицательной нравственной оценки разоблаченной его лжи о том, что он всеми силами старается вам помочь и именно исключительно с этой "благородной" целью добивается от вас признаний. Основные виды такого воздействия:

- констатация факта лжи с одновременным логическим доказательством этого факта лгущему человеку и умеренной или значительной негативной эмоциональной оценкой поступка или даже негативной оценкой личности лгущего человека;

- констатация факта лжи без логического доказательства этого факта лгущему человеку, но с проявлением высокой степени убежденности в существовании этого факта и умеренной или значительной негативной эмоциональной оценкой поступка или самого человека;

- высмеивание разоблаченного лжеца;

- убежденное высказывание мысли о том, что неправомерное поведение кого-либо в отношении другого человека вообще всегда является аморальным и может быть обусловлено наличием физиологических аномалий, которыми, в свою очередь, объясняются психические и, разумеется, психологические аномалии;

- убежденное высказывание мысли о том, что психологическая готовность человека понести социальную (моральную и юридическую) ответственность за совершенные им противоправные или аморальные проступки свидетельствует о его моральном возрождении, о том, что душа его еще не погибла и человек еще сможет стать более нравственным, чем он является сейчас;

- использование возможных либо реальных религиозных чувств допрашивающего для предотвращения фактов фальсификации им информации и борьбы с ними в случае их выявления;

- в целях установления с допрашивающим психологического контакта, а также для доказывания допрашиваемому логической несостоятельности выдвинутых им предположений ненавязчиво попытаться совместными усилиями выдвинуть и обсудить конкретные версии по делу;

- в целях обеспечения психологического сближения с допрашивающим ненавязчиво попытаться поговорить по проблемам личной жизни с постепенным акцентированием внимания на проблемах его личной жизни (с сочувствием к этим проблемам и высказыванием возможных путей их устранения). С этой же целью высказаться относительно сближающих условий жизни общего характера и связанных с ними проблемах;

- высказывание сомнений в правдивости и полноте имеющейся у допрашивающего информации, а также в правдивости самого источника этой информации;

- обращение внимания допрашивающего на противоречия в его рассуждениях, изложении информации, якобы подтверждающей вашу причастность к событию;

- обращение внимания допрашивающего на указанные выше противоречия во взаимосвязи с их оценкой применительно к доказательственным категориям, которыми пользуются культурные, разумные, добропорядочные и добросовестные люди в своей обычной жизни, объяснение

допрашивающему, что такое противоречие с большой степенью вероятности свидетельствует о тенденциозном применении против вас имеющейся в его распоряжении информации;

- обращение внимания допрашивающего на оброненные им слова, выдающие факт тенденциозного применения имеющейся у него информации, ее искажение либо отсутствие (особенно действенно указание на обстоятельства, им упомянутые, о которых, исходя из логики его рассуждений, он знать не может);

- обращение внимания допрашивающего на то, что тот не знает каких-либо обстоятельств дела, которые исходя из логики его рассуждений знать обязан, или что он не владеет какими-либо профессиональными навыками, умениями, которыми должен владеть;

- временное сокрытие от допрашивающего предположения о том, что он намеренно вводит вас в заблуждение путем изложения только части необходимой для логического построения версии информации. Это необходимо для того, чтобы:

- допрашивающий максимально полно детализировал свою ложь, которую потом будет легче разоблачить;

- допрашивающий не поставил перед собой цели придумать более умную и правдоподобную ложь относительно имеющейся в его распоряжении информации;

- попытаться в дальнейшем процессуально зафиксировать ложь или тенденциозное использование допрашивающим имеющейся в его распоряжении информации;

- использовать при предъявлении опровергающих доказательств фактор внезапности и неподготовленности допрашивающего, с тем чтобы обеспечить в обязательном порядке фиксацию их процессуальными документами (протоколом).

Представляется необходимым особо подчеркнуть, что ни на какие увещания и (или) обещания дознавателя или следователя поддаваться нельзя - необходимо помнить, что любой сотрудник правоохранительных органов, тем более дознаватель или следователь, по существу, является вашим процессуальным противником, а поскольку он действует в рамках порочной по своей сути сугубо ведомственной системы "результативности", то ему выгодно "навесить" на вас преступление (правонарушение). Это его стремление обусловлено обстоятельствами чисто субъективного характера - ведь если виноваты не вы, то ему придется разыскивать истинного виновника преступления, что может быть сопряжено с определенными трудностями, затратами времени и иными "неудобствами", а вы, что называется, под рукой, и надо только "хорошо" составить протокол, чтобы преступление было "раскрыто".

Думается, не лишним будет еще раз напомнить о том, что с самых начальных моментов общения с должностными лицами правоохранительных органов в целях защиты своих интересов следует пользоваться своими конституционными правами. Выше уже упоминалось о целесообразности ссылки на положения статьи 51 Конституции РФ, согласно которой любой гражданин вправе не свидетельствовать против себя и своих близких родственников. На практике это означает, что, как только лицо ссылается на указанную конституционную норму, дознаватель или следователь вынужден сделать об этом отметку в протоколе и прекратить допрос. Это обстоятельство является очень важным, поскольку показания подозреваемого в дальнейшем могут быть использованы против него в суде - не забывайте об этом. Кроме того, напомним, что статьей 48 Конституции РФ каждому задержанному гарантировано право пользоваться услугами защитника с момента задержания. На практике это положение реализуется путем предварительной (до допроса) конфиденциальной беседы подозреваемого со своим защитником (адвокатом), который дает ему необходимые рекомендации. Это тем более важно, что во многих случаях сразу после наступления конкретного события или развития ситуации бывает достаточно трудно разобраться в произошедшем и его возможных последствиях.

После возбуждения уголовного дела нужна помощь профессионала. Адвокат имеет больше возможностей защитить своего клиента, чем просто юрист. Юрист предприятия состоит с ним в трудовых отношениях, и поэтому обязан давать показания в качестве свидетеля. Допросить адвоката не может никто. Кроме того, адвокату предоставлен свободный доступ к клиенту, находящемуся под стражей, адвокат вправе присутствовать при всех следственных действиях, знакомиться со всеми материалами дела, самостоятельно собирать оправдательные доказательства. Запросы адвоката о предоставлении информации обязаны выполнять все предприятия. Я думаю, что бухгалтеру будет спокойнее заниматься своими текущими делами, зная, что он находится под защитой профессионала.

В этой связи особо подчеркнем - никогда не соглашайтесь на адвоката, которого вам предлагает следователь. Дело в том, что в силу самих особенностей своей деятельности и решаемых сугубо ведомственного характера задач любой следователь (даже с небольшим стажем работы) имеет друзей-адвокатов, которые как минимум заинтересованы в клиентуре, поставляемой следователем. Не следует также забывать о том, что следователь может располагать "компроматом" на адвоката и в силу этого обстоятельства вынуждать последнего работать в своих интересах. Хотя, казалось бы, и так все предельно понятно, задайте себе один-

единственный вопрос: как будет защищать вас адвокат, который находится в зависимости от следователя?

Непреренно поинтересуйтесь у вашего адвоката, кем он раньше работал и какое учебное заведение окончил. Дело в том, что в последнее время адвокатами "сделались" многие бывшие милиционеры и налоговые полицейские, в том числе и бывшие оперативники, имеющие высшее юридическое образование. Нарушений действующего законодательства в течение своей милицейской карьеры или полицейской карьеры оперативники по различным причинам допускают немало. Причем среди таких нарушений могут быть и достаточно серьезные, позволяющие действующим сотрудникам милиции или полиции крепко держать своего бывшего коллегу и в случае необходимости исползовать его в собственных целях.

Немаловажными представляются нижеследующие обстоятельства. Мизерные расценки и тягостная практика реальной выплаты вознаграждений по делам, где адвокат назначается для защиты лиц, указывающих на свою неспособность оплатить его услуги, вынуждают адвокатов воспринимать такую работу как фактически бесплатную, как принудительный труд. Принудительный труд никогда не был качественным. За "бесплатно", как правило, адвокат во время следствия выполнит роль не более чем огородного пугала. Активная защита - обжалование, в том числе в суд, всех незаконных следственных и прокурорских действий, составление глубоких и всесторонних ходатайств по делам, где адвокат назначен, явление редкое. Немного находится желающих из одной "любви к искусству" вникать в особенности дела, анализировать их, скрупулезно опровергать доказательства обвинения и собирать обратные. Поэтому в суде защита по назначению, как правило, ограничивается скромной просьбой проявить снисхождение.

Хорошо продумайте либо сами, либо вместе с адвокатом ваши показания и не меняйте их ни в ходе следствия, ни в суде. Дело в том, что, как показывает практика, во многих случаях (если, вообще говоря, не в большинстве случаев) в суд дело доходит плохо расследованным, а в этом случае единственным козырем прокурора, которым он непременно воспользуется, будет непоследовательность ваших показаний, на основе чего он будет утверждать, что вы говорите неправду для того, чтобы уйти от ответственности. Понятно, что судьи и присяжные заседатели на такое поведение с вашей стороны будут реагировать отрицательно, что в конечном счете неизбежно найдет свое проявление при назначении наказания.

Ни в коем случае и ни при каких обстоятельствах не подписывайте протокол либо любой иной документ, предварительно внимательно не прочитав его. Причем обязательно требуйте, чтобы в любом предлагаемом вам для подписания документе были заполнены все реквизиты, на каждом листе документа свободные места прочеркните и поставьте свою подпись и дату. Не забывайте ставить дату под своей подписью.

Если дознаватель или следователь вызывает вас к себе для беседы по телефону, то в ходе телефонного разговора ему не следует ничего пояснять, а также ссылаться на положения статьи 51 Конституции РФ, поскольку ваша правовая осведомленность может насторожить собеседника, и он может предпринять дополнительные действия по подготовке к беседе с вами. В такой ситуации лучше поменьше говорить, ограничиться односложными ответами и, сославшись на занятость либо иные обстоятельства, постараться назначить встречу через несколько дней, а за это время посетить адвоката и проконсультироваться с ним по возможным со стороны следователя вопросам.

Давно замечено, что "чем слабее уголовно-розыскной аппарат, тем чаще агенты его прибегают к провокационным методам". Сотрудник милиции своими нарочито неправомерными действиями может спровоцировать вас на эмоциональное проявление протеста и, воспользовавшись этим, доставить вас в отделение милиции, а там уже можно оказаться в помещении (необязательно это будет изолятор временного содержания), в котором, кроме вас, будет находиться еще кто-либо - имейте в виду, что это лицо может оказаться из категории тех самых моральных паразитов, задачей которых является выведывание необходимой информации.

Старайтесь поменьше рассказывать о себе, своих детях, родителях, работе, заработках. Не забывайте - основным источником информации оперативников являются их агенты, а агенты - это, как правило, уголовные элементы самого низкого уровня, и именно с ними чаще и дольше, чем с иными людьми, общаются милицейские оперативники. Понятно, что такое общение не может не оказывать воздействие на характер, мировоззрение и психологию самих оперативников. На фоне этих обстоятельств представляется целесообразным вспомнить о высоком уровне текущей кадровой в милиции и очень невысоком уровне общей культуры этих самых кадров, а это, в свою очередь, означает, что после увольнения из органов внутренних дел их бывшие сотрудники прежде всего оказываются именно в этой своеобразной среде, представляющей собой смесь бывших оперативников с разномастными представителями уголовной, околоуголовной, блатной и приклатенной среды. Нетрудно представить себе возможные последствия использования этими личностями соответствующей информации о вашем благосостоянии или благосостоянии ваших родственников, месте нахождения имущества и т.д. Указанные обстоятельства имейте в виду сами и разъясняйте их членам вашей семьи или родственникам пожилого возраста, поскольку они

выросли и прожили большую часть своей жизни в условиях массированного внушения информации о честности, неподкупности и иных прекрасных качествах сотрудников милиции. К слову сказать, имейте в виду, что информация, которую вы сообщаете при тестировании в агентстве по трудоустройству, очень просто может оказаться сначала у милицейского оперативника через его человека в этом агентстве, а от опера она может стать достоянием других лиц, в том числе из числа вышеуказанных категорий. В этой связи обратите внимание, что в предлагаемых вам для заполнения работниками названных агентств анкетах очень часто предлагается сообщить не только прежнюю вашу должность, но и размер вашей заработной платы по прежнему месту работы и период вашей работы в этой должности, а также информацию о вашем жилищном и имущественном положении и т.д. Стремясь обосновать желаемый уровень оплаты труда, граждане часто попадают на эту уловку, а повышенный интерес оперативного состава милиции к приобретению агентуры в такого рода агентствах объясняется очень просто - в них граждане сами сообщают о себе информацию, на получение которой "правоохранители" при прочих обстоятельствах потратили бы немало времени. Если не хотите, чтобы вас начали шантажировать перспективой налоговой и (или) уголовной ответственности и требовать взамен информации о ком-либо или о чем-либо, то постарайтесь никогда и никому не сообщать никаких иных данных о вашей работе, кроме тех, которые записаны в вашей трудовой книжке.

Даже если вас вызывают на беседу в качестве свидетеля, то на беседу со следователем разумнее прийти вместе с адвокатом. Согласно нормам УПК РФ свидетелю (а именно в таком качестве скорее всего вас начнет допрашивать следователь) адвокат не положен. Но никто не может запретить адвокату ожидать вас в холле отделения милиции. Присутствие адвоката за дверью кабинета не позволит следователю применить к вам незаконные методы ведения следствия. В ходе беседы не отступайте от линии защиты, выбранной вами вместе с адвокатом. Помните, за показания, изложенные в протоколе, несете ответственность вы, а не следователь.

В качестве общей рекомендации всем попавшим в круговорот уголовного процесса хотелось бы посоветовать не менять выбранного адвоката. А если делать это, то делать обдуманно. Смена адвоката неизбежно ведет к смене тактики защиты. Непоследовательность линии защиты не просто на руку следствию. В случае осложнения для него ситуации с расследованием он может постараться представить прокурору либо судье такие ваши действия как попытку с вашей стороны запутывания следствия.

Практика осуществления сотрудниками оперативных подразделений правоохранительных органов во многих случаях организована таким образом, что сначала они, являясь должностными лицами подразделения органа, которому предоставлено право осуществления оперативно-розыскной деятельности, и исходя из имеющихся материалов дела оперативной проверки, проводят опросы конкретных физических лиц (налогоплательщиков - физических лиц, руководителей налогоплательщиков - юридических лиц). Затем этим же оперативным сотрудникам поручается проведение проверок налогоплательщиков, в связи с чем в постановлениях о проведении проверок налогоплательщиков указываются их фамилии, имена, отчества, занимаемые должности и специальные звания. Разумеется, по окончании проверки налогоплательщика лица, указанные в постановлении на ее проведение, обязаны составить соответствующий акт и подписать его (последнее обстоятельство подчеркнем особо). Впоследствии на этих же оперативных сотрудников соответствующими руководителями возлагаются полномочия дознавателей по возбужденным уголовным делам в отношении физических лиц, которых они сначала опрашивали в рамках оперативно-розыскной деятельности и которые, конечно же, упоминаются в актах проверок налогоплательщиков.

Еще надо постоянно помнить, что чистосердечное признание облегчает совесть и увеличивает срок. Кстати, напомним, что, согласно Постановлению Конституционного Суда от 27 июня 2000 г. N 11-П, право на адвоката любое лицо имеет и до того, как будет возбуждено уголовное дело.

Милицейские следователи и их сопровождающие иногда ведут себя некорректно: позволяют себе не только обыск помещения, изъятие документов или допрос работников фирмы, но и применение наручников, проведение личного досмотра, досмотра личных вещей и т.д. Если у проверяющих нет санкции прокурора, делать это они не вправе. Необходимо знать, что нарушением является и обыск работниц фирмы проверяющими-мужчинами. В любом случае лучше не сопротивляться, а указать все нарушения в замечаниях к протоколу, который вы будете подписывать. В нем также можно отметить, что следователь отказался взять работников фирмы в качестве понятых.

Зафиксировать нарушения могут и сами работники в служебных записках на имя руководства фирмы. Это позволит в дальнейшем признать все доказательства, полученные при обыске и допросе, недействительными, подав жалобу в прокуратуру или обратившись с иском в суд.

Если сотрудники правоохранительных служб изымают деньги, компьютеры, другие ценности, в протоколе лучше всего указать, что это личные вещи, например, руководителя или главного бухгалтера, тогда их сложнее будет использовать как доказательства нарушения.

Протокол надо подписывать в любом случае, одновременно указав в нем свое мнение по поводу действий или выводов следователя.

Еще раз напомним о том, что нецелесообразно указывать на явные ошибки, которые вы можете обнаружить в протоколе, например на неправильные наименование вашей фирмы, ИНН или другие реквизиты, поскольку именно такие мелочи помогут впоследствии вашему адвокату признать все постановление недействительным.

Согласно статье 291 УК РФ, лицо, давшее взятку, освобождается от уголовной ответственности, если оно добровольно рассказало об этом правоохранительным органам или если взятку у него вымогали. Последнее обстоятельство можно очень неплохо использовать в свою пользу. В частности, можно составить в нескольких экземплярах заявление в прокуратуру и указать в нем, что вас вынуждают дать взятку. Один экземпляр нужно отдать адвокату, другой оставить дома, третий иметь при себе. Если все прошло нормально, заявления уничтожаются. В противном случае они будут доказательством того, что человек собирался сообщить о нечестных на руку проверяющих.

Надо помнить об основаниях освобождения от ответственности, которые указаны в Налоговом кодексе РФ. Если, например, налогоплательщик подал уточненную декларацию, предварительно уплатив недоимку по налогам и пени, то его уже нельзя привлечь к налоговой ответственности, а значит, и к уголовной тоже. Надо только успеть до того, как налоговики или милиционеры обнаружат недоплату налога.

Если налогоплательщик недоплатил налоги, выполняя письменные разъяснения налоговых чиновников, то это не преступление.

Любое налоговое преступление можно считать таковым только при условии, что оно совершено с прямым умыслом. Прямой умысел имеет место, когда налогоплательщик не сдает отчетность или искажает ее данные, понимая, что это противоречит закону, но делает это специально, чтобы недоплатить налоги. Именно это и предстоит доказать в процессе расследования налогового преступления. В противном случае преступления нет - есть только правонарушение. Это означает, что за так называемое добросовестное заблуждение суд налогоплательщика не осудит. Поэтому если, например, налогоплательщик представил налоговому органу неправильные сведения из-за того, что по поводу толкования закона существуют разные мнения, то это не преступление. Например, в Налоговом кодексе РФ написано, что в базу для расчета НДС нужно включать сумму полученных авансов. В то же время в Налоговом кодексе РФ указано, что НДС нужно платить с операций по реализации. Если деньги поступили, но товар не передан, то реализации нет. Налицо противоречие.

В соответствующей ситуации надо постараться найти решение суда (пусть даже неокончательное или отмененное), в котором судьи истолковали спорный акт не в пользу налоговых чиновников, - это будет весомым аргументом для освобождения от уголовной ответственности. Если же судебного решения такого рода найти не удалось, то можно применить публикации юристов или аудиторов на ту же тему - важно подтвердить тот факт, что однозначного толкования закона нет. А все неустранимые сомнения, как известно, используются в пользу обвиняемого.

Раз налоговые преступления можно совершить только с умыслом, это означает, что преступник должен осознавать, что его незаконные действия могут привести к неуплате налога в крупном размере.

Особо подчеркнем, что вне зависимости от размера недоплаченных налогов нельзя говорить об уголовной ответственности в том случае, когда налоговый закон оказался нарушен из-за неумышленной ошибки. На практике это означает, что если в декларации есть арифметические ошибки, то это еще не преступление.

Не надо заблуждаться по поводу того, что в налоговом преступлении всегда виноват только руководитель фирмы или учредитель. Конечно, именно они подписывают финансовые документы и командуют работниками. Однако при этом следует иметь в виду, что в принципе любой работник фирмы может "пойти" по делу в качестве соучастника, если удастся доказать, что этот работник знал о совершении преступления и был лично заинтересован в том, чтобы деньги не попали в бюджет. Доказательством могут послужить свидетельские показания других работников фирмы. Кто-то из недовольных руководством, общими условиями жизни и т.д. либо просто неуравновешенных и нервных работников вполне может рассказать милиционерам, что "творится" на фирме. Кстати, такие проявления откровения характерны для лиц, которые во времена правления коммунистов работали в органах государственной власти и имели доступ к распределению материальных благ либо непосредственно пользовались ими, а с утратой коммунистами руководящих позиций оказались в категории обслуживающего персонала.

Другим распространенным заблуждением является мнение о том, что если бухгалтер подчиняется письменному распоряжению руководства, то привлечь его к уголовной ответственности за неуплату налогов невозможно, поскольку, согласно статье 42 УК РФ, выполнение приказа или распоряжения вышестоящего руководителя не является преступлением. Все это, конечно, верно, но только при условии, что милиционерам не удастся доказать, что бухгалтер знал о незаконности приказа своего руководителя. Понятно, что во многих случаях такие доказательства, как говорится, лежат на поверхности.

Нередко добросовестное заблуждение проявляется в убеждении, что если бухгалтеру ставят ультиматум - либо делай что тебе говорят, либо увольняйся, то налицо действия по принуждению и, следовательно, привлечь к уголовной ответственности бухгалтера невозможно. На самом деле все иначе: если просто пригрозили увольнением, то от ответственности это не освободит, хотя при назначении наказания судьи, разумеется, могут учесть служебную зависимость.

#### 7.5. Доказательства предварительного следствия. Уловки следователей

В законе, как известно, отсутствует норма, определяющая в отношении доказательств понятие их допустимости, однако вывод о признании за доказательствами такого свойства логически вытекает из содержания статьи 50, части 2, Конституции РФ и части 1 статьи 75 УПК РФ.

Обеспечение субъектами доказывания допустимости доказательственной информации прежде всего означает необходимость получения фактических данных, сведений, составляющих содержание доказательства только от определенных лиц и с соблюдением установленной законом процедуры проведения этого следственного действия (Постановление Пленума ВС РФ от 31 октября 1995 г. N 8 "О некоторых вопросах применения судами Конституции РФ при осуществлении правосудия").

Из сформулированных ВС РФ правил, в частности, вытекает, что недопустимо привлекать в процессе доказывания фактические данные, не закрепленные и не приобщенные к делу в виде одного из источников (к примеру, перехваченная в следственном изоляторе записка арестованного). Также нельзя использовать в качестве доказательства фактические данные, содержащиеся в источниках, не предусмотренных процессуальным законом (например, оперативные материалы, без их проверки и оценки соответствующими средствами доказывания). Подобные последствия наступают в случаях, когда следователь или суд при получении доказательств произвольно изменяет требуемое законом сочетание познавательных средств, так, в частности:

- очная ставка может быть выполнена только после допросов лиц, в показаниях которых имеются существенные противоречия;
- проверка показаний на месте не может быть осуществлена без предварительного допроса лица, чьи показания намечается проверить.

Существуют ключевые требования к проведению следственных действий применительно к критериям допустимости их производства, как-то:

- надлежащее лицо;
- надлежащий источник;
- надлежащая процессуальная форма.

Следственные действия должны быть выполнены надлежащим субъектом.

Наиболее распространенный характер носят нарушения, связанные с оформлением протокола изъятия вместо протокола обыска, составлением протокола добровольной выдачи вместо протокола выемки, представлением медицинских справок об осмотре обвиняемых, подозреваемых, потерпевших и свидетелей вместо протоколов медицинского освидетельствования, чистосердечные признания вместо записи показаний обвиняемого.

Источником доказательств, в частности, является заключение и показания специалиста (п. 3.1 ст. 74 УПК РФ). В этой связи напомним, что, согласно ч. 4 статьи 80 УПК РФ, показания специалиста - это сведения, сообщенные им на допросе об обстоятельствах, требующих специальных познаний, а также разъяснения своего мнения в соответствии с требованиями статей 53, 168 и 271 УПК РФ. Допрос специалиста должен проводиться по правилам допроса свидетеля, но с разъяснением прав и обязанностей, предусмотренных частями 3 и 4 статьи 58 УПК РФ.

Результаты оперативно-розыскной деятельности (ОРМ) могут использоваться в доказывании лишь при наличии определенных условий.

Полученные оперативным путем данные в соответствии со статьей 11 Федерального закона "Об оперативно-розыскной деятельности в Российской Федерации" могут использоваться в доказывании в силу положений уголовно-процессуального законодательства, регламентирующих сбор, проверку и оценку доказательств.

Определение допустимости результатов ОРМ должно включать выяснение следующих вопросов:

- соответствуют ли проведенные оперативно-розыскные мероприятия целям и задачам ОРД (ст. 1, 2 Федерального закона "Об оперативно-розыскной деятельности в Российской Федерации");
- проведены ли ОРМ уполномоченным на то органом (ст. 13 Федерального закона "Об оперативно-розыскной деятельности в Российской Федерации");
- предусмотрены ли Федеральным законом "Об оперативно-розыскной деятельности в Российской Федерации" оперативно-розыскные мероприятия, в ходе которых была получена соответствующая информация;
- имелись ли предусмотренные Федеральным законом "Об оперативно-розыскной деятельности в Российской Федерации" основания для производства ОРМ (ч. 1 ст. 7 Федерального закона "Об оперативно-розыскной деятельности в Российской Федерации");
- были ли дополнительные условия к производству ОРМ (ст. 8 Федерального закона "Об оперативно-розыскной деятельности в Российской Федерации");
- соблюден ли установленный Федеральным законом "Об оперативно-розыскной деятельности в Российской Федерации" порядок проведения оперативно-розыскных мероприятий;
- выдержаны ли требования законодательства об иммунитетах;
- соблюдены ли требования Федерального закона "Об оперативно-розыскной деятельности в Российской Федерации" о применении в ходе ОРМ надлежащих технических средств;
- в наличии ли в материалах уголовного дела постановление начальника органа, осуществляющего оперативно-розыскную деятельность о представлении материалов следователю (ст. 11 Федерального закона "Об оперативно-розыскной деятельности в Российской Федерации").

Как ранее налоговыми полицейскими, так и ныне сотрудниками милиции уголовные дела против налогоплательщиков расследовались и продолжают расследоваться настолько долго, что многие фирмы и предприниматели оказываются на грани разорения. Кстати, затягивание процесса расследования является для милиционеров действенным методом создания условий для вымогательства.

Как известно, сроки расследования ограничены статьей 162 УПК РФ - не более шести месяцев с санкции районного или городского прокурора или год с разрешения областного прокурора. Но в этот срок не входит время, в течение которого следствие было приостановлено, чем и пользуются "правоохранители" в личных корыстных целях - они возбуждают уголовное дело, через месяц его приостанавливают на полгода, а потом опять возобновляют следствие, и так может продолжаться очень долго. Разумеется, всегда можно найти сколько-нибудь правдоподобное обоснование приостановления уголовного дела. Проблема в том, что милицмейское руководство заинтересовано в такой практике, поскольку она является для них источником поступления в личную собственность денег.

Недопустимо, когда мера пресечения, в том числе и подписка о невыезде, продолжает действовать по приостановленному уголовному делу - такое решение необходимо обжаловать. То же относится и к случаям, когда следствие приостановлено по тем причинам, которые не приведены в статье 208 УПК РФ. В этой статье есть всего четыре основания, например временное тяжелое заболевание подозреваемого или обвиняемого. Важно отметить, что указанный перечень является исчерпывающим и расширительному толкованию не подлежит.

Следствие не может быть приостановлено, если не установлено, кто должен быть привлечен в качестве обвиняемого, но есть подозреваемый. Необходимо либо собрать доказательства, достаточные для предъявления обвинения подозреваемому, либо прекратить в отношении него уголовное преследование.

Обжаловать постановление о приостановлении предварительного следствия можно прокурору, но гораздо эффективнее обратиться с жалобой в суд в порядке, предусмотренном статьей 125 УПК РФ. Конституционный Суд РФ предоставил гражданам право обжаловать приостановление следствия своим Постановлением от 23 марта 1999 г. N 5-П, которое не утратило свою силу с вступлением в действие УПК РФ. Если суд признает постановление следователя незаконным, то сроки следствия необходимо исчислять без учета времени, в течение которого дело было необоснованно приостановлено, то есть со дня возбуждения уголовного дела.

#### 7.6. Назначенный защитник или адвокат

Участие защитника в уголовном деле "по приглашению" предполагает заключение между ним и клиентом соглашения на оказание юридической помощи, однако из закона не следует, что такое соглашение должно быть заключено заранее, то есть до приглашения защитника. Напротив, приглашение конкретного защитника для участия в деле является выражением воли для заключения с ним соглашения либо непосредственно подозреваемым, обвиняемым, либо по его поручению или с согласия другими лицами, прежде всего родственниками.

Участие защитника "по назначению" возможно в случае, когда подозреваемый, обвиняемый либо не имеют защитника вообще, либо явка приглашенного защитника невозможна:

- в течение 24 часов с момента задержания подозреваемого или заключения подозреваемого, обвиняемого под стражу;

- в течение пяти суток со дня заявления ходатайства о приглашении защитника (для участия в производстве конкретного следственного действия) и по истечении пяти суток в отношении другого приглашенного защитника.

Важно отметить, что и в указанных случаях закон оставляет за подозреваемым, обвиняемым право на отказ от назначенного защитника. В соответствии со статьей 52 УПК РФ такой отказ не обязателен для дознавателя, следователя, прокурора, суда в случаях, предусмотренных пунктами 2 - 7 части 1 статьи 51 и частью 4 статьи 247 УПК РФ. Однако право на отказ от назначенного защитника не всегда реализуется, когда ходатайство об отказе от адвоката поступает в устной форме. Следует иметь в виду здесь заинтересованность следователя в участии защитника для закрепления признательных показаний обвиняемого, подозреваемого, чтобы впоследствии тот от них не отказался. На практике в случае назначения защитника или замены назначенного защитника на другого следователь отбирает у подозреваемого, обвиняемого заявление о том, что последний не возражает против участия конкретного адвоката или его замены и, таким образом, не отказывается от защитника. Хотя данная мера является достаточно эффективной, но по закону ее соблюдение необязательно для следователя.

Участие защитника по назначению может в дальнейшем привести к заключению между клиентом и подзащитным соглашения на ведение дела, и наоборот, приглашенный защитник может осуществлять свои обязанности как защитник по назначению в связи с отсутствием на досудебной стадии между ним и клиентом соглашения на ведение дела.

Следователи, как и дознаватели, имеют возможность повлиять на выбор защитников. Нередко конкретный защитник выбирается именно по рекомендации самого следователя. Формально такая "помощь" не противоречит закону, хотя с этической стороны не является безупречной. Понятно, что подозреваемый (обвиняемый), находясь в сложной жизненной ситуации, не всегда способен принимать разумные решения в выборе защитника, полагаясь целиком и полностью на предпочтения следователя.

Еще больше возможностей у следователя участвовать в выборе защитника в случае его назначения. В статье 50 УПК РФ указывается, что следователь (дознаватель) принимает меры к назначению защитника, однако сам порядок назначения защитника действующим уголовно-процессуальным законодательством не регламентирован. Иными словами, ни одна норма закона никак не ограничивает возможности следователя "назначить" защитника по своему собственному усмотрению. В большинстве случаев участие защитника на предварительном следствии никем не контролируется и происходит напрямую по вызову следователя в нарушение действующего порядка оказания юридической помощи и графика дежурств, что не влечет, однако, для следователя каких-либо отрицательных последствий.

В таких условиях создается почва для "прикрепления" к следователям конкретных адвокатов, деятельность которых выражается не столько стремлением оказать грамотную и профессиональную юридическую помощь, сколько пассивной защитой, направленной на "закрепление" признательных показаний подозреваемого (обвиняемого), либо возможностью "решать любые вопросы со следователем" за счет клиента - ни то, ни другое недопустимо ни с правовой, ни с моральной точки зрения.

Нередко адвокатами становятся бывшие сотрудники правоохранительных органов, и нетрудно себе представить, к каким разрушительным последствиям может привести участие следователя в выборе защитника подозреваемому и обвиняемому в условиях поголовной коррумпированности сотрудников органов внутренних дел.

Поскольку ни одна фирма не застрахована от конфликтов с контрагентами, налоговиками или иными чиновниками, а дело нередко доходит до суда, то приходится обращаться к услугам адвокатов.

Если становится понятным, что своими силами разобраться в хитросплетениях законодательства не удастся, надо искать помощника. У юриста, которого заинтересованное лицо решит пригласить отстаивать свои интересы, должно быть удостоверение адвоката. Кроме того, данные о таких специалистах вносятся в реестр адвокатов субъекта РФ. Эти списки ведут региональные управления Минюста РФ, а сведения из них публикуются в местной прессе. В принципе фирмам надо оформлять срочный трудовой договор, указывая в нем, что он прекращает действовать после того, как спор закончен. О том, что такой договор можно составлять, написано в статье 59 Трудового кодекса РФ, и, кроме вышеупомянутого условия, в нем не нужно делать особых оговорок.

В предварительной беседе адвокату можно изложить суть проблемы, а исходя из ответов решить, стоит ли с ним вообще сотрудничать. Но такой выбор может обойтись слишком дорого, поскольку даже за пробную консультацию обычно надо платить. Правда, некоторые специалисты "знакомятся" с клиентами бесплатно. В таком случае надо постараться определить, насколько внятно адвокат может объяснить, как он будет действовать в суде. Если многое из того, что он

говорит, непонятно, не стоит думать, что причина этого заключается в вашей личной правовой безграмотности. Вполне возможно, что адвокат "сыпет" терминами, стараясь скрыть свою некомпетентность.

Важный вопрос - цена, которая во многом зависит от региона (например, в Москве выше, чем в Подмосковье). Лучше выбрать ту фирму, у которой расценки близки к средним, поскольку минимальные тарифы зачастую устанавливают непрофессионалы, а максимальные - те, которым платят "за имя". Многие адвокаты работают за вознаграждение в виде процента от оспоренной суммы (в среднем это 10%). Но дело может быть выиграно частично, поэтому в договоре нужно указать, что гонорар составит определенный процент от реально полученных вашей фирмой денег.

Для клиента выгодно, если в договоре будет формулировка типа: "Договор считается исполненным с момента получения решения или постановления суда последней инстанции". Это означает, что если вы (или ваш противник) будете оспаривать первое решение суда, то адвокат обязан защищать вас до тех пор, пока не будет получено постановление по апелляционной и кассационной жалобам. Нередко адвокаты отказываются подписывать договор на таких условиях. В таком случае придется или искать другого адвоката, или смягчить свои требования. Однако отступление ниже определенного уровня просто нецелесообразно, поэтому надо в любом случае принять максимум усилий к тому, чтобы оставить в договоре хотя бы формулировку типа "договор считается выполненным с момента получения решения суда первой инстанции". Конечно, на рассмотрение кассационной и апелляционной жалоб придется оформлять отдельные договоры, но хотя бы за представительство в суде первой инстанции можно не беспокоиться.

Следует иметь в виду, что с адвокатом нужно заключить договор поручения. Как штатному юристу фирмы, так и адвокату нужно выдать доверенность на участие в судебном разбирательстве, которая составляется в произвольной форме. Но если желательно, чтобы представитель пользовался всеми правами без вашего согласия, то надо перечислить в доверенности все те права, которые указаны в пункте 2 статьи 62 АПК РФ,- право подписывать исковое заявление, обжаловать судебное решение, получать присужденные деньги и т.д. Впрочем, адвокат, в доверенности которого не будут указаны эти права, все равно сможет защищать в суде интересы своего доверителя.

Обязательные реквизиты договора поручения приведены ниже в таблице.

Таблица 6

Что должно быть указано в договоре поручения	Что надо учесть
В каком адвокатском объединении состоит юрист	Адвокат обязан быть членом адвокатской палаты. Следовательно, если в договоре нет упоминания о палате, сотрудничать с таким специалистом не надо. На то, в каком адвокатском образовании (адвокатский кабинет, коллегия адвокатов, адвокатское бюро, юридическая консультация) он состоит, можно не обращать внимания, поскольку адвокат вправе состоять только в одном из этих образований
Предмет поручения	В договоре должно быть указано, по какому делу и в каких инстанциях адвокат представляет организацию
Условия выплаты вознаграждения	Обычно их определяет адвокат и, как правило, требует предоплату
Порядок и размер компенсации расходов адвоката	Фирме невыгодны формулировки типа "Организация оплачивает все расходы адвоката, связанные с ведением дела". Желательно привести четкий перечень возмещаемых расходов (например, на проезд адвоката к месту суда и т.п.). Также следует предусмотреть, что оплачиваются только документально подтвержденные затраты (если вы оплатите те, которые не подтверждены документально, то у вас будут проблемы с налоговиками)
Размер и характер ответственности адвоката	Взыскать с адвоката ущерб, причиненный некачественной работой, очень сложно. Но тем не менее в договоре надо предусмотреть ответственность юриста. Тогда у вас есть шанс получить компенсацию

Если вас задержали, то не пытайтесь объяснить ситуацию сотруднику милиции (а в соответствующих случаях - дознавателю, следователю, прокурору) самолично и немедленно. Не имеет смысла сопротивляться сотруднику, а тем более сотрудникам милиции, но обязательно нужно спокойно ответить, что вы будете давать пояснения в отношении случившегося только в присутствии вашего адвоката, которого вам пригласят ваши родственники. Представляется необходимым особо подчеркнуть, что ни на какие увещания и (или) обещания дознавателя или следователя поддаваться нельзя: необходимо помнить, что любой сотрудник правоохранительных органов, тем более дознаватель или следователь, по существу, является вашим процессуальным противником, а поскольку он действует в рамках порочной по своей сути сугубо ведомственной системы "результативности", то ему выгодно "навесить" на вас преступление (правонарушение). Это его стремление обусловлено обстоятельствами чисто субъективного характера, ведь если виноваты не вы, то ему придется разыскивать истинного виновника преступления, что может быть сопряжено с определенными трудностями, затратами времени и иными "неудобствами", а вы, что называется, под рукой, и надо только "хорошо" составить протокол, чтобы преступление было "раскрыто".

С самых начальных моментов общения с должностными лицами правоохранительных органов в целях защиты своих интересов пользуйтесь своими конституционными правами. Если сразу после вашего задержания, несмотря на ваши возражения, дознаватель или следователь начинает составлять протокол допроса и настойчиво требует, чтобы вы рассказали ему о том, что случилось, не спешите с изложением подробностей - лучше сослаться на положения статьи 51 Конституции РФ, согласно которой любой гражданин вправе не свидетельствовать против себя и своих близких родственников. На практике это означает, что, как только задержанный ссылается на указанную конституционную норму, дознаватель или следователь вынужден сделать об этом отметку в протоколе и прекратить допрос. Это обстоятельство является очень важным, поскольку показания подозреваемого в дальнейшем могут быть использованы против него в суде - не забывайте об этом. Кроме того, напомним, что статьей 48 Конституции РФ каждому задержанному гарантировано право пользоваться услугами защитника с момента задержания. На практике это положение реализуется путем предварительной (до допроса) конфиденциальной беседы подозреваемого со своим защитником (адвокатом), который дает ему необходимые рекомендации. Это тем более важно, что во многих случаях сразу после наступления конкретного события или развития ситуации бывает достаточно трудно разобраться в произошедшем и его возможных последствиях.

Широко известно, что защитник не имеет права помогать стороне обвинения и никоим образом не может содействовать следователю в установлении обстоятельств дела, свидетельствующих против его подзащитного. Но все чаще и чаще это непреложное правило нарушается недобросовестными защитниками.

Характерно, что незаконные способы, направленные против своих подзащитных, чаще всего реализуют "карманные" адвокаты, "прикормленные" к конкретному следственному, оперативно-розыскному подразделению, подразделению дознания. Их жертвами чаще всего становятся доверители (подозреваемые, обвиняемые, их родственники и близкие) следующих типов ("группа жертв"):

- "приезжие" доверители, то есть жители не того региона (государства), где было совершено преступление и/или возбуждено уголовное дело;
- лица, не владеющие языком уголовного судопроизводства (ст. 18 УПК РФ);
- лица, впервые привлекаемые к уголовной ответственности;
- лица, не имеющие специального юридического образования, знаний и навыков участия в уголовном судопроизводстве, "нужных" знакомств, сторонних консультантов и т.п.

Напротив, к числу доверителей, в отношении которых недобросовестные адвокаты чаще всего опасаются применять незаконные средства и способы, противоречащие интересам подзащитных, относятся следующие типы личностей ("группа риска"):

- представители организованных преступных групп и сообществ (ОПГ, ОПС);
- бывшие и действующие работники правоохранительных органов, их близкие родственники и другие лица, имеющие опыт общения с адвокатами в уголовном судопроизводстве;
- местные жители, имеющие обширные связи, прежде всего среди работников суда, органов юстиции, правоохранительных органов;
- рецидивисты (опасные и особо опасные), другие лица, имеющие преступный опыт, отбывавшие наказания в виде лишения свободы и пользующиеся авторитетом в криминальных кругах, и т.п.

Несмотря на то что действия против собственных подзащитных более присущи адвокатам со слабой квалификацией, бывает, что их реализуют и высококвалифицированные защитники. Например, недобросовестный адвокат формально защищает одного из сообщников по групповому делу, порой даже напрашивается защищать его по назначению, то есть фактически бесплатно. Делает он это в интересах другого сообщника и нанят втайне родственниками последнего. Такой

лжезащитник уговаривает своего подзащитного взять всю вину на себя и выгородить тем самым более обеспеченного сообщника за денежное вознаграждение, обещание поддержать оставшуюся без кормильца семью, трудоустроить после освобождения и т.д.

Особой разновидностью действий против собственного подзащитного являются применяемые адвокатом средства и методы, которые на первый взгляд, на уровне тактических целей, реализуются вроде бы исключительно в интересах клиента, однако исходя из стратегических интересов защиты эти средства и методы приводят к результатам, противоречащим интересам подозреваемого, обвиняемого. Поясним это на весьма распространенном примере. Предположим, обвиняемый по делу не признает свою вину и в действительности не причастен к инкриминируемому деянию. Однако недобросовестный следователь, злоупотребляя своими полномочиями, угрожает ему, что изменит меру пресечения с подписки о невыезде на арест. Защитник обвиняемого идет на сделку со следователем о неприменении заключения под стражу взамен на признание подзащитным своей вины. Обращаясь затем к своему клиенту, адвокат уговаривает его признать вину (или поддерживает следователя в его давлении на подсудимого), мотивируя это тем, что лучше во всем сознаться, чем лишиться свободы.

По общему правилу адвокат не имеет права ни по моральным, ни по тактическим соображениям идти на незаконные соглашения со следователем, например о неприменении заключения под стражу в случае признания подзащитным своей вины в инкриминируемом деянии.

Добейтесь от сотрудника милиции, составляющего протокол на месте происшествия, чтобы ваши показания обязательно были полностью записаны в этот протокол.

В процессе личного досмотра или обыска ни при каких обстоятельствах ничего не вынимайте своими руками из карманов вашей одежды, портфеля, сумки или одежды, на вас в данный момент не находящейся, и ни в коем случае не берите в руки ничего из того, что вынута из ваших карманов - даже если любой из этих предметов вам хорошо знаком и вы не сомневаетесь в том, что именно он вам принадлежит. Непременнo добейтесь, чтобы в протоколе личного досмотра за подписью свидетелей было записано, что ни одну из этих вещей они у вас в руках не видели, то есть чтобы было записано, что вы в их присутствии любую из этих вещей в руки не брали.

Во времена коммунистического режима задержанным и арестованным поясняли их право требовать прокурора. Вдумайтесь - система была построена таким образом, что подозреваемый вынужден был апеллировать не к адвокату, а к государственному обвинителю в лице прокурора. Подчеркнем - не к адвокату, а именно к лицу, которое надзирает за следствием, то есть к лицу, заинтересованному в раскрытии преступления. Именно к этим обстоятельствам тянутся корни тенденции к фальсификации доказательств по уголовным делам. И такого рода практика в силу указанных причин была в советские времена превалирующей. Но со сменой государственного устройства общественная жизнь меняется отнюдь не автоматически и не в одночасье - необходимы десятилетия переходного периода. А в этот переходный период продолжают функционировать на тех же должностях те же люди, и применяют они те же методы, что и раньше, те самые методы, к которым они привыкли. Иначе и быть не может в силу отсутствия иных навыков и, что важнее, иной убежденности в своей правоте или, вернее сказать, сомнений в своей правоте. Да и откуда же им взяться, этим сомнениям, в обстановке реальной административно-управленческой вседозволенности. Думается, не лишним будет поразмышлять над этими вопросами, особенно если актуальна необходимость защиты нарушенных милиционерами прав и свобод гражданина. Суд - вот единственно возможный защитник.

В связи с рассматриваемым кругом вопросов и прежде, чем перейти к конкретным пояснениям и рекомендациям, напомним некоторые законодательные нормы и положения.

Статьей 11 Федерального закона "Об оперативно-розыскной деятельности", в частности, установлено (извлечение):

"Результаты оперативно-розыскной деятельности могут быть использованы для подготовки и осуществления следственных и судебных действий, проведения оперативно-розыскных мероприятий по выявлению, предупреждению, пресечению и раскрытию преступлений, выявлению и установлению лиц, их подготавливающих, совершающих или совершивших, а также для розыска лиц, скрывшихся от органов дознания, следствия и суда, уклоняющихся от исполнения наказания и без вести пропавших.

Результаты оперативно-розыскной деятельности могут служить поводом и основанием для возбуждения уголовного дела, представляться в орган дознания, следователю или в суд, в производстве которого находится уголовное дело, а также использоваться в доказывании по уголовным делам в соответствии с положениями уголовно-процессуального законодательства Российской Федерации, регламентирующими собирание, проверку и оценку доказательств.

Представление результатов оперативно-розыскной деятельности органу дознания, следователю или в суд осуществляется на основании постановления руководителя органа, осуществляющего оперативно-розыскную деятельность, в порядке, предусмотренном ведомственными нормативными актами".

Иными словами, законодатель названным выше Федеральным законом не предполагает возможность использования самим дознавателем полученных им же результатов оперативно-розыскной деятельности.

Более того, пунктом 2 статьи 41 Уголовно-процессуального кодекса РФ применительно к предварительному расследованию в форме дознания установлен четко сформулированный конкретный запрет, согласно которому (извлечение):

"2. Не допускается возложение полномочий по проведению дознания на то лицо, которое проводило или проводит по данному уголовному делу оперативно-розыскные мероприятия".

Особо обратим внимание на очень важное применительно к рассматриваемому кругу вопросов обстоятельство - в указанной норме законодатель говорит о том, что лицо проводило или проводит оперативно-розыскные мероприятия по данному уголовному делу, а не только в рамках производства данного уголовного дела. То есть, очевидно, речь идет именно о том, что недопустимо возлагать полномочия по проведению дознания на то лицо, которое до возбуждения данного уголовного дела проводило связанные с ним предшествовавшие его возбуждению оперативно-розыскные мероприятия либо продолжает их проводить на момент возбуждения уголовного дела, а также, разумеется, на то лицо, которое их проводило или проводит в рамках уже возбужденного уголовного дела. До изменения изложенной выше формулировки пункта 2 статьи 41 УПК РФ предлагаемый выше вывод представляется абсолютно обоснованным, а все иные толкования указанной нормы - ограничивающими сферу ее применения, в связи с чем именно такими доводами и следует в соответствующем случае противостоять контрдоводам стороны обвинения или даже суду в случае его несогласия с вами.

Одновременно напомним содержание статьи 61 УПК РФ (извлечение):

"1. Судья, прокурор, следователь, дознаватель не может участвовать в производстве по уголовному делу, если он:

1) является потерпевшим, гражданским истцом, гражданским ответчиком или свидетелем по данному уголовному делу;

2) участвовал в качестве присяжного заседателя, эксперта, специалиста, переводчика, понятого, секретаря судебного заседания, защитника, законного представителя подозреваемого, обвиняемого, представителя потерпевшего, гражданского истца или гражданского ответчика, а судья также - в качестве дознавателя, следователя, прокурора в производстве по данному уголовному делу;

3) является близким родственником или родственником любого из участников производства по данному уголовному делу.

2. Лица, указанные в части первой настоящей статьи, не могут участвовать в производстве по уголовному делу также в случаях, если имеются иные обстоятельства, дающие основание полагать, что они лично, прямо или косвенно, заинтересованы в исходе данного уголовного дела".

Применительно к вышеизложенному в отношении дознавателя обратим внимание на содержание пункта 2 указанной выше статьи УПК РФ. Дело в том, что исходя из указанных выше законодательных норм и положений и при наличии изложенных в начале настоящего раздела обстоятельств в судебном заседании можно путем подачи соответствующего ходатайства суду потребовать вызова того самого дознавателя, проводившего предварительное расследование в форме дознания в качестве свидетеля со стороны защиты, и на основании подтверждения им указанных обстоятельств поставить вопрос о его изначальной заинтересованности в результатах уголовного дела и грубом нарушении требований действующего законодательства с признанием соответствующих доказательств по делу недопустимыми, а составленный им обвинительный акт - несостоятельным именно по причине изначальной заинтересованности дознавателя, о которой, кстати сказать, не знал прокурор, утвердивший этот обвинительный акт. А поскольку дознаватель действовал в нарушение установленных законодательством требований в силу своей подчиненности начальнику органа дознания и в рамках его указаний (приказов), то можно (и, думается, должно) также ставить вопрос об ответственности начальника органа дознания и, естественно, о возмещении именно им как физическим лицом (а не органом дознания) причиненного обвиняемому вреда (как физического или материального, так и морального).

В заключение хотелось бы отметить, что если вы хотите "развалить" уголовное дело, то по понятным причинам о замеченных вами указанных выше нарушениях действующего законодательства до суда не следует сообщать должностным лицам, в производстве которых находится уголовное дело.

Социологи сделали вывод, что правоохранительные функции милиции трансформировались сегодня в источник нарушений: рэкет, шантаж, скрытое или явное вымогательство. 56 процентов предпринимателей недовольны фактами произвола со стороны сотрудников милиции. Представители профсоюза предпринимателей Москвы и Московской области сравнили численность полицейских в крупных городах мира. Вот что получилось: в Лондоне стражей правопорядка 27000, в Токио - 37000, в Нью-Йорке - 40000, а в Москве уже более 150000. Причем власти считают, этого недостаточно. Прибавьте к этим данным маленькую зарплату сотрудников

милиции, отмену с 2005 года практически всех льгот и несовершенство законодательства, которое позволяет стражам правопорядка творить беззаконие и оставаться безнаказанными. Картина вырисовывается безрадостная.

Тому, кто до сих пор считает пыткой только колесование или прикладывание горячих утюгов к телу, будет интересно узнать, что Россия признала определение, данное в Конвенции против пыток и других жестоких, бесчеловечных или унижающих достоинство видов обращения и наказания, принятой Генеральной Ассамблеей ООН 10 декабря 1984 г. Вот это определение: "...Пытка означает любое действие, которым какому-либо лицу умышленно причиняется сильная боль или страдание, физическое или нравственное, чтобы получить от него или от третьего лица сведения или признания, наказать его за действие, которое совершило оно или третье лицо или в совершении которого оно подозревается, а также запугать или принудить его или третье лицо, или по любой причине, основанной на дискриминации любого характера, когда такая боль или страдание причиняются государственным должностным лицом или иным лицом, выступающим в официальном качестве, или по их подстрекательству, или с их ведома или молчаливого согласия". Как видно, не только простое "профилактическое" избиение, на которое, к сожалению, так горазды полицейские во многих странах, но даже серьезное психологическое давление (нередко практически рекомендуемое в отечественных пособиях для следователей по методике допроса) признаются пыткой.

Даже внутри самой милиции отделы стараются не вмешиваться в дела коллег. Поэтому фирма, которая, например, "дружит" с операми из одного отдела, не защищена от их коллег из другого отдела того же органа внутренних дел.

Реальным выражением принципа состязательности в судебном процессе является возможность на равных условиях добывать и представлять доказательства. А венцом этого процесса становится объективная оценка представленных доказательств и вынесение основанного на законе решения по конкретному делу. Принципы состязательности и равноправия сторон, составляющие суть гражданского судопроизводства, служат важнейшей гарантией соблюдения законности в уголовном процессе. Известная норма, провозглашающая, что ни одно из доказательств не имеет для суда заранее установленной силы, на практике означает как раз обратное. Всеобщее неуважение к собранным доказательствам, презумпция лжесвидетельствования и отсутствие реагирования на случаи фальсификации доказательств привели к тому, что процесс доказывания превратился в фарс. Сторона обвинения по уголовному делу, действующая от имени государства, на средства государства и при поддержке всей мощи государственного аппарата под страхом уголовного преследования обязывает гражданина дать показания, и показания эти считаются законными и могут быть положены в основу обвинения, а в дальнейшем и в основу приговора. Суды первой инстанции и, что особенно удручает, кассационных и надзорных инстанций нередко с легкостью принимают доказательства, недопустимость которых прямо указана в законе. Использование в качестве доказательств материалов оперативно-розыскной деятельности, повторные опознания лиц, грубейшие нарушения при проведении следственных действия никого не смущают. Фальсификация доказательств приобрела настолько распространенный и устойчивый характер, что воспринимается как данность. Не секрет, что опытные следователи для каждого уголовного дела имеют отдельную шариковую ручку, чтобы при дописках и исправлениях незаметно было. Реальность текущего периода заключается в том, что фальсификация доказательств следователем, как правило, является не основанием для исключения доказательства, а обстоятельством, смягчающим ответственность при назначении наказания.

## **Глава 8. ПРОВЕРЯЕТ ТРУДОВАЯ ИНСПЕКЦИЯ**

### **8.1. Как подготовиться к проверке трудовой инспекцией**

Трудовая инспекция осуществляет контроль по двум направлениям: проверяет все документы по трудовым отношениям и связанные с охраной труда.

Поэтому в целях подготовки к визиту трудовиков надо проверить, все ли необходимые по закону документы имеются в наличии. В этой связи напомним, что к кадровым документам относятся прежде всего: учредительные документы, коллективный договор, положение о премировании, положение о надбавках, расчетные листы, правила внутреннего трудового распорядка, трудовые договоры, штатное расписание, табели учета рабочего времени и расчета зарплаты, больничные листы, графики отпусков, личные карточки, приказы по персоналу, трудовые книжки, книги учета движения трудовых книжек и вкладышей к ним, инструкции по охране труда, документы, подтверждающие прохождение работниками обучения, медосмотров, журнала инструктажа по технике безопасности. Однако названными документами их перечень не исчерпывается, и трудовой инспектор вполне может поинтересоваться другими документами, связанными с отношениями в сфере труда и обеспечения его безопасности.

Понятно, что если каких-либо документов у компании нет, их нужно непременно завести и при необходимости утвердить у руководства и ознакомить с ними работников под расписку.

Документы, которые становятся обязательными при определенных обстоятельствах, указаны ниже в таблице (см. табл. 1).

Таблица 1

Должностные инструкции	Если все должностные обязанности работников не отрегулированы в трудовых договорах
Положение об аттестации и сопутствующие аттестации документы	Обязательно, если работодателем проводится аттестация
График сменности	При наличии сменной работы
Положение о коммерческой тайне	Обязательно, если в трудовом договоре указано, что работник обязан коммерческую тайну сохранять
Списки несовершеннолетних работников, инвалидов, женщин, находящихся в отпуске по уходу за ребенком	Если в компании работают эти категории сотрудников
Договоры о полной материальной ответственности	В случаях установления полной материальной ответственности для работников
Ученические договоры	При оформлении ученичества

Нередко произвольно оформляют документы, формы которых утверждены Постановлением Госкомстата РФ от 5 января 2004 г. N 1 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты". Это формы приказов, личных карточек, графика отпусков, штатного расписания, таблиц учета рабочего времени и других документов по учету кадров, расчету рабочего времени и оплате труда. Важно отметить, что эти формы должны использовать организации независимо от формы собственности. Некоторые исключения установлены только для бюджетных учреждений.

Отступление от установленных форм документов приводит к тому, что в них забывают включить важнейшие условия, установленные и обусловленные законодательством. Так, например, в приказах не пишут, на основную работу принят работник или на работу по совместительству, не указывают, с какого числа он обязан приступить к работе или с какого числа уволен. В штатных расписаниях забывают указать оклады или количество штатных единиц по должности или даже часть должностей. Работников не знакомят с приказами под расписку. Причем, кроме подписи, работник должен ставить еще дату ознакомления, что, как правило, не делается.

Поскольку инспектор проверит основания к приказам (заявления, акты, докладные и т.д.), надо сделать до его прихода - например, с помощью нижеследующей таблицы (см. табл. 2).

Таблица 2

Приказ	Минимальный набор оснований (документов)
О приеме на работу	Заявление о приеме на работу, трудовой договор
О наложении дисциплинарного взыскания	Докладная или другие документы, подтверждающие нарушение, объяснительная нарушителя или акт об отказе дать объяснения
Об отпуске	Заявление о предоставлении отпуска, график отпусков
О премировании	Документ об основаниях для премии: положение о премировании, трудовой договор, представление руководителя о наличии оснований для премирования (хорошие результаты работы, выдающиеся достижения и т.д.)
Об увольнении по собственному желанию	Заявление об увольнении

Об увольнении за прогул	Докладная сотрудника, обнаружившего прогул, акт об отсутствии работника на рабочем месте, объяснительная прогульщика или акт об отказе дать объяснения
Об увольнении в связи с неоднократным нарушением трудовой дисциплины	По каждому дисциплинарному проступку: все документы, необходимые для приказа о привлечении к дисциплинарной ответственности; сами приказы, с которыми работник ознакомлен под расписку

Разумеется, трудовые договоры с работниками инспекторы изучают с особым вниманием. Напомним, что, согласно статье 57 Трудового кодекса РФ, существенными условиями трудового договора являются:

- место работы (с указанием структурного подразделения);
- дата начала работы;
- наименование должности, специальности, профессии с указанием квалификации в соответствии со штатным расписанием организации или конкретная трудовая функция. Если в соответствии с федеральными законами с выполнением работ по определенным должностям, специальностям или профессиям связано предоставление льгот либо наличие ограничений, то наименование этих должностей, специальностей или профессий и квалификационные требования к ним должны соответствовать наименованиям и требованиям, указанным в квалификационных справочниках, утверждаемых в порядке, устанавливаемом Правительством РФ;
- права и обязанности работника;
- права и обязанности работодателя;
- характеристики условий труда, компенсации и льготы работникам за работу в тяжелых, вредных и (или) опасных условиях;
- режим труда и отдыха (если он в отношении данного работника отличается от общих правил, установленных в организации);
- условия оплаты труда (в том числе размер тарифной ставки или должностного оклада работника, доплаты, надбавки и поощрительные выплаты);
- виды и условия социального страхования, непосредственно связанные с трудовой деятельностью.

Надо проверить трудовые договоры с работниками на предмет наличия в них указанных существенных условий.

Следует также иметь в виду следующее:

- использовать в трудовом договоре формулировки "С оплатой согласно штатному расписанию" без точного указания размера оклада (тарифной ставки) нельзя - это незаконно, поскольку не соответствует требованиям статьи 57 Трудового кодекса РФ;
- установление на период испытательного срока меньшей зарплаты тоже нарушает требование статьи 132 Трудового кодекса РФ;
- в срочных трудовых договорах обязательно нужно указать основание его срочности (ст. 59 Трудового кодекса РФ).

Трудовые договоры должны быть заключены со всеми работниками без исключения.

Инспектор проверит, есть ли у работника экземпляр трудового договора. Вполне подойдет в этом случае журнал учета выданных экземпляров с подписями сотрудников. Обязательно проверьте, нет ли незаконно заключенных с сотрудниками гражданских договоров (подряд, выполнение работ, услуг). Если инспекция выявит, что фактические трудовые отношения оформлены гражданским договором, то потребует от работодателя восстановить все нарушенные права работников. В таком случае придется выплатить отпускные, командировочные, оплатить больничные. Кроме того, в этом случае инспекция обратится к специалистам Фонда социального страхования и налогового органа, а те, в свою очередь, взыщут недоимку и пени по страховым взносам на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и недоимку и пени по единому социальному налогу, также наложат еще и штрафы.

Гражданский договор признают трудовым, если из его условий будет очевидно, что:

- исполнитель (работник) фактически подчиняется правилам трудового распорядка компании;
- он выполняет постоянную работу в интересах компании, а не определенный объем работ;
- оплата труда ежемесячная, а не за результат работы по акту приемки;
- работа предполагает только личное ее выполнение исполнителем. Без возможного привлечения субподрядчиков, субисполнителей;
- исполнитель работает долго, без перерыва.

К проверяемым локальным внутренним документам относятся коллективный договор, правила внутреннего трудового распорядка, положение об оплате труда и премировании,

положение о защите персональных данных, положение о коммерческой тайне. Перечисленные документы:

- должны быть составлены в строгом соответствии с законом;
- не должны ухудшать положение работника по сравнению с правилами закона;
- не должны противоречить друг другу.

Надо сопоставить эти документы с трудовыми договорами и не удивляться, если, например, обнаружится, что для одних и тех же должностей существуют разные режимы работы. Надо сопоставить также штатное расписание, Положение об оплате труда и премировании с трудовыми договорами - в результате можно обнаружить разные системы оплаты труда и разные даты получения зарплаты.

Проверьте, не отличаются ли условия во внутренних документах от тех, которые указаны в Трудовом кодексе РФ, - разницы в сторону ухудшения условий для работников быть не должно.

Локальные акты компании должны быть приняты с соблюдением надлежащей процедуры. Если для их утверждения нужно согласие представительного органа работников, то соответствующие визы на документе должны присутствовать. Если нет профсоюза, локальные акты надо согласовать с общим собранием работников или советом трудового коллектива. Проверьте, ознакомлены ли с этими документами работники под расписку и с указанием даты ознакомления. Если локальные акты изменялись, то работники должны быть ознакомлены с ними в новой редакции.

В отношении отпусков следует проверить:

- все ли работники ходили в отпуск за последние годы;
- соблюдался ли при этом график отпусков;
- всем ли работникам правильно были рассчитаны и выплачены отпускные.

Все выявленные недоплаты должны быть незамедлительно погашены.

График отпусков должен утверждаться не позднее чем за две недели до наступления календарного года - дату эту надо, разумеется, проверить. Продолжительность отпусков должна быть не меньше установленной законом. Если же по заявлению работника ежегодный отпуск делился на части, то хотя бы одна его часть не должна быть меньше 14 дней (ст. 125 Трудового кодекса РФ). Фактические данные в этой части также надо проверить. Если работники ходили в отпуск не по графику, то в сам график надо внести соответствующие изменения на основании соответствующих приказов и заявлений работников.

Поскольку, согласно статье 122 Трудового кодекса РФ, отпуск должен предоставляться ежегодно и не пускать в отпуск больше двух лет запрещено, то, если есть работники, давно не бывавшие в отпуске, лучше будет предоставить им его до прибытия на фирму трудового инспектора.

Наиболее внимательно к проверке нужно подготовить все документы, связанные с заработной платой работников фирмы. Поскольку инспекторы непременно проверят даты выдачи денег, напомним, что по общему правилу их должно быть две с интервалом в полмесяца. Время и место выдачи должны быть обозначены в правилах внутреннего трудового распорядка, коллективном договоре или трудовых договорах. На практике нередко бывает, что в одну из назначенных дат работники сами не приходят за зарплатой. В таких случаях бухгалтерии лучше всего в конце дня выдачи денег составлять акт о неявке за ними работников и тем самым снять с работодателя ответственность за невыплату зарплаты в установленное время.

При проверке трудовики всегда обращают внимание на размер зарплаты работников - не ниже ли он установленного законом минимума. На практике нередко обнаруживаются факты незаконного оформления понижения заработной платы - просто приказом директора о внесении изменений в штатное расписание, что незаконно, поскольку размер зарплаты является существенным условием трудового договора, являющегося двусторонним соглашением, в связи с чем условия договора могут изменяться только по обоюдному согласию работника и работодателя, а не директором по собственному желанию.

Если работники помимо оклада получают также надбавки, у фирмы обязательно должен быть документ, четко и детально регулирующий порядок, основания, критерии расчета и начисления этих денег - Положение об оплате труда и премировании, о надбавках. Надо проверить, все ли выплачено работникам при увольнении: зарплата, компенсация за неиспользованный отпуск. Если за расчетом бывший работник не явился, у работодателя должны быть почтовые квитанции об отправке уведомления о необходимости прибыть за причитающимися деньгами.

Надо проверить, утверждена ли форма расчетного листка, и если такой формы нет, ее непременно надо не только разработать, но и утвердить.

Инспекторы заинтересуются зарплатой работников, если условия их труда чем-то отличаются от обычных. Поэтому надо просмотреть табели учета рабочего времени, и если были факты сверхурочной работы либо работы в выходные и (или) праздничные дни, в ночное время, то

необходимо проверить, правильно ли за это произведена оплата и есть ли письменные согласия работников на эту работу.

Трудовые книжки должны быть заполнены по Правилам ведения и хранения трудовых книжек, изготовления бланков трудовой книжки и обеспечения ими работодателей, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 16 апреля 2003 г. N 225, и в соответствии с Инструкцией по заполнению трудовых книжек, утвержденной Постановлением Минтруда от 10 октября 2003 г. N 69. Проверьте, не хранятся ли в компании трудовые книжки уволенных работников. Если это так, то немедленно отправьте таким лицам уведомления о необходимости прибыть за получением трудовых книжек. Трудовые книжки нельзя выдавать на руки работникам, но можно по их запросу выдать заверенную копию трудовой книжки. Наверняка инспекторы проверят книгу учета движения трудовых книжек на предмет ее соответствия требованиям Постановления Минтруда РФ от 10 октября 2003 г. N 69 - верны ли даты в ней, имеются ли подписи работников и др.

В отношении договоров о материальной ответственности инспекторы уточняют, какие должности занимают работники, с которыми фирма заключила такие договоры. Будет лучше, если инспектор не обнаружит договоры о полной материальной ответственности со сторожами, водителями, бухгалтерами и иными ненадлежащими лицами.

В компании обязательно должны быть инструкции по охране труда по каждой профессии, журнал вводного инструктажа и инструктажа на рабочем месте. Работнику надлежит разъяснить положения инструкции под роспись. Инспектор вправе проверить фактическое соблюдение норм охраны труда: как обустроены рабочие места, правильно ли организовано освещение, как расположены компьютеры, есть ли паспорта на оборудование, замеры изоляции. Поэтому лучше всего заранее все проверить и привести в соответствие. Трудовая инспекция вправе отстранить работника, который не подготовлен должным образом, приостановить деятельность компании, нарушающей нормы охраны труда, или вообще обратиться в суд с требованием ликвидировать фирму.

## 8.2. Права и обязанности государственных инспекторов труда

Государственный надзор и контроль за соблюдением трудового законодательства и иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права, во всех организациях на территории Российской Федерации осуществляют органы федеральной инспекции труда. Государственный надзор за соблюдением правил по безопасному ведению работ в отдельных отраслях и на некоторых объектах промышленности наряду с органами федеральной инспекции труда осуществляют специально уполномоченные органы - федеральные надзоры. Внутриведомственный государственный контроль за соблюдением трудового законодательства и иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права, в подведомственных организациях осуществляют федеральные органы исполнительной власти, органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации и органы местного самоуправления. Государственный надзор за точным и единообразным исполнением трудового законодательства и иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права, осуществляют Генеральный прокурор Российской Федерации и подчиненные ему прокуроры в соответствии с федеральным законом.

Федеральная инспекция труда - единая централизованная система государственных органов, осуществляющих надзор и контроль за соблюдением трудового законодательства и иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права, на территории Российской Федерации. Положение о федеральной инспекции труда утверждается Правительством РФ. Руководство деятельностью федеральной инспекции труда осуществляет главный государственный инспектор труда Российской Федерации, назначаемый на должность и освобождаемый от должности Правительством РФ. Руководители государственных инспекций труда - главные государственные инспекторы труда назначаются на должность и освобождаются от должности главным государственным инспектором труда Российской Федерации.

Деятельность органов федеральной инспекции труда и должностных лиц указанных органов осуществляется на основе принципов уважения, соблюдения и защиты прав и свобод человека и гражданина, законности, объективности, независимости и гласности. Основными задачами органов федеральной инспекции труда являются:

- обеспечение соблюдения и защиты трудовых прав и свобод граждан, включая право на безопасные условия труда;
- обеспечение соблюдения работодателями трудового законодательства и иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права;
- обеспечение работодателей и работников информацией о наиболее эффективных средствах и методах соблюдения положений трудового законодательства и иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права;

- доведение до сведения соответствующих органов государственной власти фактов нарушений, действий (бездействия) или злоупотреблений, которые не подпадают под действие законов и иных нормативных правовых актов.

Указанные выше и закрепленные в статье 355 Трудового кодекса РФ основные задачи Гострудинспекции полностью соответствуют положениям статьи 3 Конвенции МОТ N 81 об инспекции труда (1947 года), ратифицированной Россией в 1998 году.

В соответствии с возложенными на них задачами органы федеральной инспекции труда реализуют следующие основные полномочия (ст. 356 Трудового кодекса РФ):

- осуществляют государственный надзор и контроль за соблюдением в организациях трудового законодательства и иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права, посредством проверок, обследований, выдачи обязательных для исполнения предписаний об устранении нарушений, привлечения виновных к ответственности в соответствии с федеральным законом;

- анализируют обстоятельства и причины выявленных нарушений, принимают меры по их устранению и восстановлению нарушенных трудовых прав граждан;

- осуществляют в соответствии с законодательством Российской Федерации рассмотрение дел об административных правонарушениях;

- направляют в установленном порядке соответствующую информацию в федеральные органы исполнительной власти, органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органы местного самоуправления, правоохранительные органы и в суды;

- реализуют мероприятия по координации деятельности ведомственных органов надзора и контроля и федеральных органов исполнительной власти в части обеспечения соблюдения трудового законодательства и иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права;

- проводят предупредительный надзор за строительством новых и реконструкцией действующих объектов производственного назначения, вводом их в эксплуатацию в целях предотвращения отступлений от проектов, ухудшающих условия труда, снижающих их безопасность;

- осуществляют надзор и контроль за соблюдением установленного порядка расследования и учета несчастных случаев на производстве;

- обобщают практику применения, анализируют причины нарушений трудового законодательства и иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права, готовят соответствующие предложения по их совершенствованию;

- анализируют состояние и причины производственного травматизма и разрабатывают предложения по его профилактике, принимают участие в расследовании несчастных случаев на производстве или проводят его самостоятельно;

- дают заключения по проектам строительных норм и правил, других нормативных документов о соответствии их требованиям трудового законодательства и иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права, рассматривают и согласовывают проекты отраслевых и межотраслевых правил по охране труда;

- участвуют в установленном порядке в разработке государственных стандартов по безопасности труда;

- принимают необходимые меры по привлечению в установленном порядке квалифицированных экспертов в целях обеспечения применения положений трудового законодательства и иных нормативных правовых актов, относящихся к охране здоровья и безопасности работников во время их работы, а также получения информации о влиянии применяемых способов, используемых материалов и методов на состояние здоровья и безопасность работников;

- запрашивают у федеральных органов исполнительной власти и их территориальных органов, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления, органов прокуратуры, судебных органов и других организаций и безвозмездно получают от них информацию, необходимую для выполнения возложенных на них задач;

- ведут прием и рассматривают заявления, письма, жалобы и иные обращения работников о нарушениях их трудовых прав, принимают меры по устранению выявленных нарушений и восстановлению нарушенных прав;

- осуществляют информирование и консультирование работодателей и работников по вопросам соблюдения трудового законодательства и иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права;

- информируют общественность о выявленных нарушениях трудового законодательства и иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права, ведут разъяснительную работу о трудовых правах работников;

- готовят и публикуют ежегодные доклады о соблюдении трудового законодательства и иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права, в установленном порядке представляют их Президенту Российской Федерации и в Правительство РФ.

Согласно статье 357 Трудового кодекса РФ, государственные инспекторы труда при осуществлении надзорно-контрольной деятельности имеют право:

- беспрепятственно в любое время суток при наличии удостоверений установленного образца посещать в целях проведения инспекции организации всех организационно-правовых форм и форм собственности работодателей - физических лиц;

- запрашивать у работодателей и их представителей, органов исполнительной власти и органов местного самоуправления и безвозмездно получать от них документы, объяснения, информацию, необходимые для выполнения надзорных и контрольных функций;

- изымать для анализа образцы используемых или обрабатываемых материалов и веществ с уведомлением об этом работодателя или его представителя и составлять соответствующий акт;

- расследовать в установленном порядке несчастные случаи на производстве;

- предъявлять работодателям и их представителям обязательные для исполнения предписания об устранении нарушений трудового законодательства и иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права, о восстановлении нарушенных прав работников, привлечении виновных в указанных нарушениях к дисциплинарной ответственности или об отстранении их от должности в установленном порядке;

- направлять в суды при наличии заключений государственной экспертизы условий труда требования о ликвидации организаций или прекращении деятельности их структурных подразделений вследствие нарушения требований охраны труда;

- выдавать предписания об отстранении от работы лиц, не прошедших в установленном порядке обучение безопасным методам и приемам выполнения работ, инструктаж по охране труда, стажировку на рабочих местах и проверку знаний требований охраны труда;

- запрещать использование и производство не имеющих сертификатов соответствия или не соответствующих требованиям охраны труда средств индивидуальной и коллективной защиты работников;

- составлять протоколы и рассматривать дела об административных правонарушениях в пределах полномочий;

- подготавливать и направлять в правоохранительные органы и в суд другие материалы (документы) о привлечении виновных к ответственности в соответствии с федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации;

- привлекать к административной ответственности в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, лиц, виновных в нарушении законов и иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права, при необходимости приглашать их в орган инспекции труда в связи с находящимися в производстве делами и материалами, а также направлять в правоохранительные органы материалы о привлечении указанных лиц к уголовной ответственности, предъявлять иски в суд;

- выступать в качестве экспертов в суде по искам о нарушении законов и иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права, о возмещении вреда, причиненного здоровью работников на производстве.

В случае обращения профсоюзного органа, работника или иного лица в государственную инспекцию труда по вопросу, находящемуся на рассмотрении соответствующего органа по рассмотрению индивидуального или коллективного трудового спора (за исключением исков, принятых к рассмотрению судом, или вопросов, по которым имеется решение суда), государственный инспектор труда при выявлении нарушения трудового законодательства или иного нормативного правового акта, содержащего нормы трудового права, имеет право выдать работодателю предписание, подлежащее обязательному исполнению. Данное предписание может быть обжаловано работодателем в судебном порядке в течение десяти дней с момента его получения работодателем или его представителем.

В рамках рассматриваемого круга вопросов представляется необходимым отметить, что, согласно статье 358 Трудового кодекса РФ, государственные инспекторы труда обязаны:

- соблюдать Конституцию РФ, трудовое законодательство и иные нормативные правовые акты, содержащие нормы трудового права, а также нормативные правовые акты, регулирующие деятельность органов и должностных лиц органов федеральной инспекции труда;

- хранить охраняемую законом тайну (государственную, служебную, коммерческую и иную), ставшую им известной при осуществлении ими своих полномочий, а также после оставления своей должности, считать абсолютно конфиденциальным источник всякой жалобы на недостатки или нарушения положений законов и иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права, воздерживаться от сообщения работодателю сведений о заявителе, если проверка проводится в связи с его обращением, а заявитель возражает против сообщения работодателю данных об источнике жалобы.

Согласно Федеральному закону "О государственной гражданской службе Российской Федерации" от 27 июля 2004 г. N 79-ФЗ, а также Конвенции МОТ N 81 (1947 года) об инспекции труда гострудинспектор, поскольку он является государственным служащим, обязан:

- обеспечивать поддержку конституционного строя и соблюдение Конституции РФ, реализацию законов, в том числе регулирующих сферу его полномочий;
- обеспечивать соблюдение и защиту прав и законных интересов граждан;
- в пределах своих должностных обязанностей своевременно рассматривать обращения граждан и общественных объединений, а также организаций и принимать по ним в установленном порядке решения;
- хранить государственную и иную охраняемую законом тайну, а также не разглашать ставшие ему известными в связи с исполнением должностных обязанностей сведения, затрагивающие частную жизнь, честь и достоинство граждан.

Государственный инспектор труда как государственный служащий обязан соблюдать ограничения, которые предусматривает статья 17 Федерального закона о государственной службе, то есть не заниматься предпринимательской деятельностью, не совмещать, не получать от физических и юридических лиц вознаграждения (подарки, ссуды, услуги и т.д.), связанные с исполнением должностных обязанностей, в том числе и после выхода на пенсию.

Гострудинспектор обязан также соблюдать ратифицированную Россией Конвенцию МОТ об инспекции труда и, в частности, ее статью 15, которая:

- запрещает участвовать прямо или косвенно в делах подконтрольных им предприятий;
- обязывает инспекторов под угрозой уголовного или дисциплинарного наказания не разглашать даже после ухода с должности производственные или коммерческие тайны, производственные процессы, с которыми инспектор труда мог ознакомиться при осуществлении своих функций;
- обязывает их не разглашать источник всякой жалобы на недостатки или нарушения и воздерживаться от сообщения предпринимателю или его представителю о том, что инспекционное посещение, проверка были произведены в связи с получением такой жалобы.

Государственные инспекторы труда при осуществлении своих прав и исполнении обязанностей являются полномочными представителями государства и находятся под его защитой, независимы от государственных органов, должностных лиц и руководствуются только Конституцией РФ, федеральными законами и иными нормативными правовыми актами.

Государственные инспекторы труда в целях осуществления государственного надзора и контроля за соблюдением трудового законодательства и иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права, инспектируют любые организации на всей территории Российской Федерации независимо от их организационно-правовых форм и форм собственности. При инспекционной проверке государственный инспектор труда может уведомлять о своем присутствии работодателя или его представителя, если только не считает, что такое уведомление может нанести ущерб эффективности контроля.

Статьей 361 Трудового кодекса РФ предусмотрено, что решения государственных инспекторов труда могут быть обжалованы соответствующему руководителю по подчиненности, главному государственному инспектору труда Российской Федерации и (или) в судебном порядке. Решения главного государственного инспектора труда Российской Федерации могут быть обжалованы в судебном порядке.

Лица, препятствующие осуществлению государственного надзора и контроля за соблюдением трудового законодательства и иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права, не исполняющие предъявленные им предписания, применяющие угрозы насилия или насильственные действия по отношению к государственным инспекторам труда, членам их семей и их имуществу, несут ответственность, установленную федеральными законами (ст. 363 Трудового кодекса РФ). За противоправные действия или бездействие государственные инспекторы труда несут ответственность, установленную федеральными законами (ст. 364 Трудового кодекса РФ).

Органы федеральной инспекции труда осуществляют свою деятельность во взаимодействии с другими федеральными органами надзора и контроля, органами прокуратуры, федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления, профессиональными союзами (их объединениями), объединениями работодателей, другими организациями. Координация деятельности органов государственного надзора и контроля и органов общественного контроля, осуществляемой профессиональными союзами (их объединениями), по вопросам соблюдения законов и иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права, осуществляется федеральной инспекцией труда.

### 8.3. Модель поведения работодателя при проверке

При прибытии любого чиновника с проверкой, в том числе и государственного трудового инспектора, прежде всего надо постараться не поддаваться панике. Конечно, чиновники в силу своих служебных обязанностей прибывают с официальными визитами только для того, чтобы уличить кого-либо в нарушении закона, а потому привносят в любой налаженный процесс диссонанс. Но постараться взять себя в руки проверяемому просто необходимо. Держаться хладнокровно необходимо именно при наличии недостатков, которые хотелось бы скрыть, поскольку далеко не факт, что они будут обнаружены.

Надо постараться сконцентрироваться и приложить максимум усилий к тому, чтобы поймать чиновника на допущенной им ошибке - ее можно будет использовать в качестве главного аргумента в защите своих прав.

Как только инспектор переступит порог офиса, необходимо потребовать, чтобы он предъявил документы. Кстати, это его обязанность, но российскому чиновничеству, как известно, свойственно пренебрежительное отношение не только к проверяемым ими лицам, но и к требованиям законодательства. Однако законодательством установлено, что должностное лицо, осуществляющее проверку, обязано предъявить руководителю организации (его представителю) служебное удостоверение и распоряжение (приказ) о назначении проверки. Согласно пункту 1 статьи 7 Федерального закона "О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при проведении государственного контроля (надзора)", мероприятия по контролю проводятся на основании распоряжений (приказов) органов государственного контроля (надзора). Распоряжение (приказ) о проведении мероприятия по контролю либо его заверенная печатью копия предъявляется должностным лицом, осуществляющим мероприятие по контролю, руководителю или иному должностному лицу юридического лица либо индивидуальному предпринимателю одновременно со служебным удостоверением.

С предъявленными документами необходимо внимательно ознакомиться. Лучше переписать их данные и реквизиты (номер документа, должность, фамилию, имя, отчество чиновника, адрес и телефон организации, которую он представляет).

Затем, оставив прибывшего чиновника на попечение доверенного лица, целесообразно проверить полученную информацию - позвонить в организацию, от имени которой прибыл чиновник, и уточнить, работает ли там инспектор с такой фамилией и с таким номером служебного удостоверения. Вполне возможно, что под видом государственного чиновника в корыстных целях действует обыкновенный мошенник.

Однако даже если сведения о том, что прибывший действительно является сотрудником надзорной организации, подтвердились, нельзя терять бдительности, поскольку не каждый инспектор ведомства вправе проводить инспекционную проверку, а только тот, кто указан в официальном распоряжении. На практике бывает, что чиновник, на которого выписано распоряжение о проверке, по каким-то причинам не смог прибыть для ее проведения, и вместо него с той же целью прибыл другой чиновник. В таком случае, конечно, можно не пустить инспектора в офис в силу отсутствия у него должных полномочий на проверку. Однако позднее проверяющий придет снова, но на этот раз не только с правильными документами, но и с желанием наказать проверяемого за излишнюю принципиальность. Не стоит ссориться с инспектором, даже если распоряжение на проверку оформлено с отступлением от закона. Лучше это обстоятельство использовать в своих целях, но только потом, а сначала допустить чиновника на территорию организации выполнить все требуемые инспектором действия, предоставить ему все документы, которые он просит, - пусть проверяет и пишет. Дело в том, что в такой ситуации появляется возможность не опровергать какие-либо конкретные результаты проверки, а поставить под сомнение законность самой проверки, что, разумеется, гораздо выгоднее, тем более что с повторной проверкой чиновники смогут прибыть только с санкции своего вышестоящего органа, а обращаться туда им невыгодно, поскольку тем самым они расписываются в собственном непрофессионализме.

В процессе общения с инспектором необходимо тщательно обдумывать каждое слово, поскольку чиновник - это не просто собеседник, а официальное лицо, а само общение - это не просто беседа, а объяснения, и потому ответы на вопросы будут зафиксированы на бумаге (возможно, в форме протокола).

Важно помнить: какими бы лояльными ни были работники по отношению к своему работодателю, оставляя их тет-а-тет с проверяющим чиновником, работодатель определенно рискует, поскольку нет и быть не может гарантии того, что кто-нибудь из работников не раскроет инспектору большие или маленькие секреты компании, которые до этого момента удавалось тщательно скрывать. Порой неосторожно оброненная фраза способна дать проверяющему пищу для размышления, а также основания для более тщательной проверки. Поэтому пока чиновник находится на территории организации, руководителю организации просто необходимо "приклеить" к нему либо своего доверенного человека, либо неотступно находиться рядом самому. Кстати, руководитель организации имеет на это полное право, поскольку право непосредственно

присутствовать при проведении мероприятий по контролю, давать объяснения по вопросам, относящимся к предмету проверки, установлено законом.

Если по результатам проверки чиновник намерен оштрафовать организацию и для этого предлагает подписать протокол об административном правонарушении, его просьбу надо выполнить. В том, что проверяемый поставит свою подпись под документом, ничего страшного нет, поскольку такое действие никак не влияет на правовые последствия проведенной инспекции, тогда как отказ завизировать документ может вызвать серьезное недовольство чиновника, что, понятно, до поры крайне нежелательно. Поэтому целесообразно подписать предложенный акт или протокол, но сделать это в случае изложения по тексту документа серьезных недостатков и (или) нарушений имеет смысл с одновременным внесением записи типа "По существу не согласен, возражения будут представлены... (указать реальный срок)".

#### 8.4. Обжалование принятых решений

К решениям, принимаемым инспекторами труда, относятся протоколы, определения и постановления по делу об административном правонарушении. Действующее административное законодательство предусматривает обжалование решений инспекторов как вышестоящему по подчиненности руководителю, так и в судебном порядке. В Кодексе РФ об административных правонарушениях определен порядок обжалования определений и постановлений по делу, при этом обжалование протоколов об административном правонарушении им не предусмотрено - замечания к протоколу учитываются при рассмотрении дела об административном правонарушении.

При обжаловании решений трудовых инспекторов в судебном порядке работодатели, должностные лица и судьи часто неверно определяют подведомственность рассмотрения жалоб.

В силу норм статьи 23.1 Кодекса РФ об административных правонарушениях дела об административных нарушениях находятся в подведомственности мировых судей.

Однако, согласно статье 30.1 Кодекса РФ об административных правонарушениях, жалоба на постановление в отношении юридического лица или предпринимателя рассматривается арбитражными судами. Если рассмотрение дела об административном правонарушении неподведомственно государственному инспектору труда, то оно рассматривается мировым судьей на основании протокола, составленного инспектором труда. В случае же если государственный инспектор труда в рамках своей компетенции вынес постановление в отношении юридического лица или предпринимателя, то такое постановление обжалуется в арбитражный суд.

### Глава 9. САНИТАРНО-ЭПИДЕМИОЛОГИЧЕСКИЙ НАДЗОР

#### 9.1. Санитарно-эпидемиологическое благополучие.

##### Кто и когда проверяет

Минздравсоцразвития отменил ранее действовавший порядок проведения проверок деятельности юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и граждан по выполнению требований санитарного законодательства (Приказ Минздрава РФ от 17 июля 2002 г. N 228) и своим Приказом от 24 января 2007 г. N 62 утвердил новый. В нем четко определен порядок проведения плановых и внеплановых проверок, назначение экспертиз, обжалования решений должностных лиц. Помимо этого Приказ закрепил права и обязанности как представителей Федеральной службы по надзору в сфере защиты прав потребителей и благополучия человека, так и тех, к кому они пришли с проверкой. Главное, что этот акт установил "границы" полномочий должностных лиц. Например, они не могут требовать документы, образцы продукции, которые не имеют отношения к проводимой проверке.

В соответствии с Федеральным законом от 30 марта 1999 г. N 52-ФЗ "О санитарно-эпидемиологическом благополучии населения" "государственный санитарно-эпидемиологический надзор - деятельность по предупреждению, обнаружению, пресечению нарушений законодательства Российской Федерации в области обеспечения санитарно-эпидемиологического благополучия населения в целях охраны здоровья населения и среды обитания". Он включает в себя:

контроль за выполнением санитарного законодательства, санитарно-противоэпидемических (профилактических) мероприятий, предписаний и постановлений должностных лиц, осуществляющих государственный санитарно-эпидемиологический надзор;

санитарно-карантинный контроль в пунктах пропуска через Государственную границу Российской Федерации;

меры пресечения нарушений санитарного законодательства, выдачу предписаний и вынесение постановлений о фактах нарушения санитарного законодательства, а также привлечение к ответственности лиц, их совершивших;

контроль за санитарно-эпидемиологической обстановкой;  
проведение санитарно-эпидемиологических расследований, направленных на установление причин и выявление условий возникновения и распространения инфекционных заболеваний и массовых неинфекционных заболеваний (отравлений);  
разработку предложений о проведении санитарно-противоэпидемических (профилактических) мероприятий;  
статистическое наблюдение в области обеспечения санитарно-эпидемиологического благополучия населения на федеральном уровне, государственный учет инфекционных заболеваний, профессиональных заболеваний, массовых неинфекционных заболеваний (отравлений) в связи с вредным воздействием факторов среды обитания в целях формирования государственных информационных ресурсов.

Правительство РФ своим Постановлением от 15 сентября 2005 г. N 569 утвердило Положение об осуществлении государственного санитарно-эпидемиологического надзора в Российской Федерации. В этом же Постановлении были определены основные задачи, поставленные перед государственно-эпидемиологическим надзором, - "профилактика инфекционных и массовых неинфекционных заболеваний населения Российской Федерации, предупреждение вредного воздействия на человека факторов среды обитания, а также гигиеническое воспитание и обучение граждан".

Закон возлагает на государственную власть и органы местного самоуправления, организации всех форм собственности, индивидуальных предпринимателей, граждан обязанность обеспечивать соблюдение требований законодательства в области обеспечения санитарно-эпидемиологического благополучия населения.

А на организации и индивидуальных предпринимателей Закон возлагает следующие обязанности:

выполнять требования санитарного законодательства, а также постановления, предписания и санитарно-эпидемиологические заключения;

разрабатывать и проводить санитарно-противоэпидемические (профилактические) мероприятия;

контролировать и обеспечивать безопасность для здоровья человека выполняемых работ и оказываемых услуг, а также продукции производственно-технического назначения, пищевых продуктов и товаров для личных и бытовых нужд при их производстве, транспортировке, хранении, реализации населению;

проводить работы по обоснованию безопасности для человека новых видов продукции и технологии ее производства, критериев безопасности и (или) безвредности факторов среды обитания и разрабатывать методы контроля за факторами среды обитания;

своевременно информировать население, органы местного самоуправления, органы, осуществляющие государственный санитарно-эпидемиологический надзор, об аварийных ситуациях, остановках производства, о нарушениях технологических процессов, создающих угрозу санитарно-эпидемиологическому благополучию населения;

осуществлять гигиеническое обучение работников.

Государственный санитарно-эпидемиологический надзор осуществляют органы и учреждения, представляющие собой единую федеральную централизованную систему, в которую входят:

1. Федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный осуществлять государственный санитарно-эпидемиологический надзор в Российской Федерации, - Федеральная служба по надзору в сфере защиты прав потребителей и благополучия человека (далее - Служба), а также ее территориальные органы. Ее возглавляет Главный государственный санитарный врач РФ, который назначается и освобождается от должности Правительством РФ по представлению Министра здравоохранения и социального развития РФ.

Служба по надзору в сфере защиты прав потребителей и благополучия человека наделена более чем обширными полномочиями. В соответствии с Положением о Федеральной службе по надзору в сфере защиты прав потребителей и благополучия человека, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 30 июня 2004 г. N 322, она вправе:

- надзирать и контролировать исполнение обязательных требований законодательства Российской Федерации в области обеспечения санитарно-эпидемиологического благополучия населения, защиты прав потребителей и в области потребительского рынка;

- в пределах своей компетенции выдавать лицензии на осуществление отдельных видов деятельности;

- регистрировать впервые внедряемые в производство и ранее не использовавшиеся химические, биологические вещества и изготавливаемые на их основе препараты, потенциально опасные для человека (кроме лекарственных средств);

- устанавливать причины и выявлять условия возникновения и распространения инфекционных заболеваний и массовых неинфекционных заболеваний (отравлений);

- вести прием граждан, рассматривать их обращения и своевременно направлять заявителям ответы;

- проверять деятельность юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и граждан по выполнению требований санитарного законодательства, законодательства Российской Федерации в области защиты прав потребителей, правил продажи отдельных видов товаров и т.д.

2. Территориальные органы, созданные в установленном законодательством Российской Федерации порядке для осуществления государственного санитарно-эпидемиологического надзора в субъектах Российской Федерации, муниципальных образованиях и на транспорте:

- Министерство внутренних дел Российской Федерации;

- Министерство обороны Российской Федерации;

- Федеральная служба исполнения наказаний;

- Главное управление специальных программ Президента Российской Федерации;

- Управление делами Президента Российской Федерации;

- Федеральная служба безопасности Российской Федерации;

- Федеральная служба охраны Российской Федерации;

- Федеральная служба Российской Федерации по контролю за оборотом наркотиков и другие.

Деятельность указанных органов обеспечивают федеральные государственные научные учреждения гигиенического и эпидемиологического профиля, федеральные государственные учреждения - центры гигиены и эпидемиологии, противочумные станции (центры), дезинфекционные станции, федеральные государственные унитарные предприятия дезинфекционного профиля и иные организации, подведомственные указанным федеральным органам исполнительной власти.

3. Учреждения, структурные подразделения федеральных органов исполнительной власти по вопросам обороны, внутренних дел, безопасности, юстиции, контроля за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, осуществляющие государственный санитарно-эпидемиологический надзор соответственно в Вооруженных Силах Российской Федерации, других войсках, воинских формированиях, на объектах обороны и оборонного производства, безопасности и иного специального назначения (далее - объекты обороны и иного специального назначения).

4. Государственные научно-исследовательские и иные учреждения, осуществляющие свою деятельность в целях обеспечения государственного санитарно-эпидемиологического надзора в Российской Федерации.

Должностные лица, осуществляющие государственный санитарно-эпидемиологический надзор, при исполнении своих служебных обязанностей и по предъявлении служебного удостоверения имеют право:

получать от федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления, индивидуальных предпринимателей и юридических лиц документированную информацию по вопросам обеспечения санитарно-эпидемиологического благополучия населения;

проводить санитарно-эпидемиологические расследования;

беспрепятственно посещать территории и помещения объектов, подлежащих санитарно-эпидемиологическому надзору, в целях проверки соблюдения индивидуальными предпринимателями, лицами, осуществляющими управленческие функции в коммерческих или иных организациях, и должностными лицами санитарного законодательства и выполнения на указанных объектах санитарно-противоэпидемических (профилактических) мероприятий;

посещать с согласия граждан их жилые помещения в целях обследования их жилищных условий;

проводить отбор для исследований проб и образцов продукции, в том числе продовольственного сырья и пищевых продуктов;

проводить досмотр транспортных средств и перевозимых ими грузов, в том числе продовольственного сырья и пищевых продуктов, в целях установления соответствия транспортных средств и перевозимых ими грузов санитарным правилам;

проводить отбор для исследований проб воздуха, воды и почвы;

проводить измерения факторов среды обитания в целях установления соответствия таких факторов санитарным правилам;

составлять протокол о нарушении санитарного законодательства.

Минздравсоцразвития своим Приказом от 24 января 2007 г. N 62 утвердил Административный регламент исполнения Федеральной службой по надзору в сфере защиты прав потребителей и благополучия человека государственной функции по осуществлению в установленном порядке проверки деятельности юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и граждан по выполнению требований санитарного законодательства.

Чтобы прийти к вам с проверкой, надо иметь на то юридические факты, другими словами, веские основания для проведения проверки. Основанием для проверки могут стать:

- акт, составленный по результатам проведения санитарно-эпидемиологического расследования, в ходе которого были выявлены продукция, сырье, материалы, оборудование и технологии, представляющие опасность для здоровья населения;
- поступившие от граждан и организаций жалобы на нарушение санитарного законодательства;
- обращения органов государственной власти и органов местного самоуправления по вопросам нарушения санитарного законодательства;
- нормативные правовые акты (постановления, приказы) главных государственных санитарных врачей (заместителей);
- аварийные ситуации, которые привели или могут повлечь за собой изменение санитарно-эпидемиологической обстановки на объекте или территории;
- отравления, заболевания, в том числе профессиональные, или изменение других показателей здоровья человека;
- принятые меры по контролю за устранением ранее выявленных нарушений санитарного законодательства.

Проверка деятельности организаций по выполнению требований санитарного законодательства может быть плановой либо внеплановой. В любом случае она не может длиться более месяца. Однако из любого правила есть исключения. Срок проведения проверки может быть продлен, но опять же не более чем на месяц, и в случаях, если:

- объект надзора - источник различных вредных и опасных воздействий на здоровье человека, к примеру шум, вибрация, радиация и иные физические и химические факторы;
- неизвестны перечень вредных факторов и пути их воздействия;
- при аварийных ситуациях, массовых инфекционных и неинфекционных заболеваниях;
- в случаях, когда это предусмотрено законом и связано с необходимостью проведения санитарно-эпидемиологических исследований и экспертиз со значительным объемом мероприятий по надзору.

## 9.2. Плановые и внеплановые санитарные проверки организаций

Плановые проверки проводятся один раз в два года. Причем малые предприятия можно подвергнуть проверке только по истечении трех лет с момента их государственной регистрации.

Пришедшие к вам надзиратели не ограничатся только проверкой того, как у вас соблюдается санитарное законодательство. Попутно они "поинтересуются" соблюдением законов и иных нормативных правовых актов, регулирующих отношения в области защиты прав потребителей, а также правил продажи отдельных видов товаров.

Контролеры не могут заявиться в организацию "как снег на голову". Во-первых, план проводимых мероприятий ежегодно составляется в каждом территориальном органе Службы и утверждается его руководителем. Во-вторых, через три дня после его утверждения план публикуется на официальном сайте Роспотребнадзора, где указываются организации, к которым собираются наведаться контролеры.

Перечни юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, в отношении которых проводятся мероприятия по надзору, составляются на основании сведений, полученных от соответствующих органов государственной регистрации, и учитываются в журнале учета юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, в отношении которых осуществляется надзор в установленной сфере деятельности.

Однако по мере необходимости в план могут вноситься изменения. Например, в связи с ликвидацией старых и созданием новых организаций и предпринимателей. В план будут внесены корректировки и в случае изменения санитарно-эпидемиологической обстановки, то есть факторов среды обитания людей (химические, радиоактивные, физические факторы, а также социальные факторы, изменения показателей здоровья людей, в том числе смертности); если будет выявлена угроза здоровью населения, окружающей среде; по обращениям физических и юридических лиц в части проведения надзорных мероприятий в их отношении.

Плановые мероприятия по надзору в отношении одного юридического лица или предпринимателя проходят в сроки, утвержденные планом проведения проверок. Обратите внимание, что они проводятся вне зависимости от сроков внеплановых проверок. Радует одно, что проверка не выбьет организации и предпринимателей из обычного графика работы, поскольку проводятся в соответствии с их режимом работы.

Внеплановые проверки проводятся в случаях:

- контроля исполнения предписаний об устранении ранее выявленных нарушений;
- получения информации о возникновении аварий, о сбоях технологических процессов, о выходе из строя сооружений и оборудования, которые могут причинить вред жизни, здоровью людей, окружающей среде и имуществу граждан, организаций и предпринимателей;

- возникновения угрозы здоровью и жизни граждан, загрязнения окружающей среды, повреждения имущества;
- обращения граждан, юридических лиц и индивидуальных предпринимателей с жалобами на нарушения их прав и законных интересов;
- получения сведений о том, что заболевания людей связаны с деятельностью организации или с выпускаемой ею продукцией, а также другой подобной информации, свидетельствующей об угрозе здоровью и жизни населения.

Если же поступили жалобы на возникновение инфекционных, массовых неинфекционных заболеваний, отравлений, то Служба должна отреагировать мгновенно - немедленно начинаются внеплановые мероприятия. Если жалуются на недоброкачественную продукцию, то контролеры в течение 3-х дней организуют внеплановую проверку, в остальных случаях "на сборы" отводится месяц.

Обратите внимание, что внеплановые проверки не проводятся по анонимным жалобам, в случае, когда невозможно установить личность обратившегося в Службу или ее территориальный орган. Исключение сделано лишь для анонимов, сообщивших о фактах возникновения инфекционных, массовых неинфекционных заболеваний, отравлений, достоверность которых можно установить из заслуживающих доверия источников.

Важно, что во время внеплановых мероприятий проверяются только лишь те факты и основания, которые и стали ее причиной. Однако если в ходе ее проведения всплывут факты нарушений санитарного законодательства, которые ранее не явились причиной внеплановых мероприятий, то контролеры по решению руководителя Службы могут и задержаться у нарушителя.

Внеплановые проверки сопровождаются теми же административными процедурами, что и при выполняемых по плану.

### 9.3. Порядок проведения санитарной проверки

Как отмечалось выше, мероприятия по надзору проводятся на основании соответствующего распоряжения руководителя Службы или его заместителя. В Приказе четко регламентированы требования к оформлению этого распоряжения. Оно состоит из констатирующей и распорядительной частей.

В констатирующей части указываются основания для издания распоряжения:

для плановых мероприятий - утвержденный план проверок;

для внеплановых мероприятий - основания, предусмотренные регламентом.

В распорядительной части указываются:

номер и дата распоряжения о проведении мероприятий по надзору;

наименование территориального органа Службы или указание на то, что мероприятие по надзору осуществляется Службой;

должность, фамилия, имя и отчество должностного лица, которому поручается проведение проверки, а в случае назначения комплексной проверки - должности, фамилии, имени и отчества руководителя проверки и должностных лиц, входящих в состав группы;

наименование юридического лица или фамилия, имя и отчество индивидуального предпринимателя, в отношении которого назначаются мероприятия по надзору, а также его юридический адрес (адрес его фактического местонахождения);

цель, задачи, предмет и срок проведения проверки;

подпись руководителя Службы, утвердившего распоряжение, с указанием его фамилии.

Итак, к вам пришли контролеры. Помните, что мероприятия по надзору считаются "открытыми" лишь после того, как непосредственно руководителю или иному должностному лицу организации или предпринимателю представители Службы вручили распоряжение о проведении указанных мероприятий. Допустима и его заверенная печатью копия, но только при предъявлении служебного удостоверения.

Дабы пресечь самоуправство контролеров, в Приказе четко оговорено, чего не вправе совершать должностные лица Службы.

Они не имеют права проверить, как выполняются обязательные требования, не относящиеся к полномочиям Службы. Так что будьте спокойны, что никто из контролеров Службы не заинтересуется, например, количеством ваших огнетушителей или планом эвакуации при пожаре.

Плановой проверки не будет и при отсутствии в этот момент должностных лиц или работников проверяемых юридических лиц или индивидуальных предпринимателей либо их представителей.

Контролеры не вправе требовать представить документы, информацию, образцы (пробы) продукции, если они не являются объектом проверки и не имеют к ней никакого отношения. Если же они обоснованно требуют относящуюся к делу документацию, то все равно лишены права изымать оригиналы.

Помните, что без должным образом оформленного акта об отборе образцов (проб) продукции никто не вправе требовать от вас предоставить образцы (пробы) продукции для их исследования и испытаний.

Организациям и предпринимателям не стоит беспокоиться и о том, что если контролерам в ходе проверки стала известна охраняемая законом тайна, то она станет достоянием общественности. В этих случаях закон строго запрещает представителям Службы разглашать ее.

Проверка не может длиться вечно. Контролеры не имеют права задерживаться в организациях и у предпринимателей более чем на месяц. Однако если нет оснований для продления ее срока.

Надзирателей, нарушивших указанные правила, ждет административная и иная ответственность, предусмотренная законодательством.

Представители Службы, оценивая соответствие осматриваемого объекта обязательным требованиям, проводят в присутствии руководителя или другого уполномоченного должностного лица его визуальный осмотр. Обратите внимание, что если мероприятие по надзору внеплановое и связано с расследованием причин и обстоятельств возникновения и распространения инфекционных и массовых неинфекционных заболеваний, то указанное мероприятие может быть проведено должностным лицом Службы единолично либо в присутствии сотрудника проверяемого объекта. При этом должностное лицо должно проинформировать о проводимой проверке руководителя или иного уполномоченного должностного лица, индивидуального предпринимателя, а результаты проверки довести до их сведения в трехдневный срок после ее окончания.

В ходе визуального осмотра фиксируются все факты обнаруженных нарушений, на что устно указывается руководителю или сотруднику проверяемого объекта. Но устным замечанием контролеры не ограничатся - впоследствии факты нарушений обязательных требований будут внесены в акт.

Как долго будут осматривать объект, напрямую зависит от его величины, местоположения, а точнее его отдаленности, наличия у организации филиалов и от других факторов. В любом случае визуальный осмотр не может проводиться за рамками сроков, установленных законом.

В ходе проверки объекта представители Службы занимаются анализом документов, запрашиваемых в целях оценки санитарно-технического, санитарно-эпидемиологического состояния объекта, состояния здоровья лиц, связанных с проверяемым объектом. Они могут затребовать свидетельство о государственной регистрации, сертификаты соответствия, медицинскую, техническую и технологическую документацию. При необходимости указанная документация или ее часть в оригиналах или ксерокопиях может быть изъята для изучения либо приобщения к материалам проверки.

В этом случае в акте делается соответствующая пометка. Оригиналы изъятой документации должны быть возвращены в течение трех дней после завершения проверки и подписания акта. Если руководитель проверяемого объекта отказывается предоставить запрашиваемые документы, то об этом также делается соответствующая пометка в акте. Обратите внимание, что подобный отказ расценивается как отсутствие указанных документов.

Если проверка сопровождалась проведением исследований, испытаний и токсикологических, гигиенических и иных видов оценок, то тщательному анализу также подлежат и данные лабораторных и инструментальных исследований.

Исследования, испытания и токсикологические, гигиенические и иные виды оценок проводятся в случаях, когда обязательные требования к объекту надзора содержат показатели, оценка которых невозможна без их проведения.

Определение о назначении экспертизы и (или) предписание о проведении обследований, исследований, испытаний и токсикологических, гигиенических и иных видов оценок вместе с актом об отборе образцов продукции для их исследований направляются в центр гигиены и эпидемиологии либо в другие учреждения, обеспечивающие деятельность Службы. Причем они должны быть отправлены на следующий день после того, как было выдано соответствующее предписание.

Образцы для лабораторных исследований отбираются либо должностным лицом, проводящим мероприятие по надзору, либо специалистом центра гигиены и эпидемиологии на основании соответствующего определения о назначении экспертизы. Отбор образцов (проб) оформляется актом.

Отбор образцов (проб) для лабораторного, инструментального исследования, включая количество образцов, время и условия их отбора, другие условия, осуществляется в порядке, установленном нормативными правовыми актами применительно к конкретному виду исследований, измерений.

По результатам мероприятий по надзору должностным лицом Службы или ее территориальных органов, осуществляющим проверку, составляется акт установленной формы в двух экземплярах.

Акт состоит из вводной и описательной частей.

Вводная часть должна содержать следующую информацию:

дата, время, место составления акта;

наименование территориального органа Службы или указание на то, что мероприятие по надзору проводилось непосредственно Службой;

дата и номер распоряжения, на основании которого проведено мероприятие по надзору;

должность, фамилия, имя, отчество должностного лица (руководителя и членов проверяющей группы), проводившего мероприятия по надзору;

дата, время и место проведения мероприятий по надзору;

полное наименование проверяемого юридического лица или фамилия, имя, отчество проверяемого индивидуального предпринимателя;

фамилия, имя, отчество и должность представителя проверяемого юридического лица или индивидуального предпринимателя, присутствовавшего при проведении мероприятий по надзору.

Описательная часть содержит информацию о результатах проведенных мероприятий, о выявленных нарушениях санитарного законодательства, о должностных лицах, на которых возлагается ответственность за совершение выявленных нарушений.

В акте должно содержаться указание о том, что с ним ознакомились или же отказались это сделать представители организации или предпринимателя, а также лица, присутствовавшие при проведении мероприятий.

К нему также прилагаются акты о произведенном отборе образцов (проб) продукции, протоколы (заклучения) проведенных исследований (испытаний), экспертиз, объяснения работников, ответственных за нарушение обязательных требований, и другие документы или их копии, имеющие непосредственное отношение к результатам мероприятий по надзору.

Один экземпляр акта с копиями приложений вручается руководителю юридического лица или его заместителю и индивидуальному предпринимателю под расписку либо направляется по почте с уведомлением о вручении.

После того как проверяемая организация или предприниматель подписали акт, он вместе с необходимыми приложениями в течение трех дней ложится на стол руководителю территориального органа Службы. На последней странице второго экземпляра акта он делает отметку "Материалы приняты", указывает дату и ставит подпись.

Если в ходе проверки были выявлены нарушения санитарного законодательства, а также при угрозе возникновения и распространения инфекционных и массовых неинфекционных заболеваний (отравлений) руководитель Службы или его заместитель в течение 24 часов дает гражданам и юридическим лицам следующие обязательные для исполнения предписания:

об устранении выявленных нарушений санитарных правил;

о прекращении реализации не соответствующей санитарным правилам или не имеющей санитарно-эпидемиологического заключения продукции, в том числе продовольственного сырья и пищевых продуктов;

о проведении дополнительных санитарно-противоэпидемических (профилактических) мероприятий;

о проведении лабораторного обследования граждан, контактировавших с больными инфекционными заболеваниями, и медицинского наблюдения за ними;

о выполнении работ по дезинфекции, дезинсекции и дератизации в очагах инфекционных заболеваний, а также на территориях и в помещениях, где имеются и сохраняются условия для возникновения или распространения инфекционных заболеваний.

#### 9.4. Возбуждение дела об административном правонарушении

Итак, проверка закончена, нарушения обнаружены, составлен и подписан соответствующий акт. После этого уполномоченные должностные лица Службы составляют протокол об административном правонарушении по правилам, установленным главой 28 Кодекса РФ об административных правонарушениях РФ, и затем, руководствуясь нормами главы 29 Кодекса РФ об административных правонарушениях РФ, непосредственно приступают к рассмотрению дела об административном правонарушении.

Если возникнет необходимость получить объективную информацию о наличии или же напротив отсутствии нарушений требований санитарного законодательства, то Служба и ее территориальные органы проводят санитарно-эпидемиологические расследования, обследования, исследования, испытания и токсикологические, гигиенические и иные виды оценок.

Санитарно-эпидемиологические расследования, обследования, исследования, испытания, токсикологические, гигиенические и иные виды оценок проводятся в целях установления:

вредного воздействия факторов среды обитания на человека;

причин возникновения и распространения инфекционных заболеваний и массовых неинфекционных заболеваний (отравлений);

соответствия (несоответствия) проектной и иной документации, объектов хозяйственной и иной деятельности, продукции, работ, услуг санитарным правилам.

Основаниями для их проведения могут стать соответствующее заявление гражданина, предпринимателя или организации, а также предписание главного государственного санитарного врача или его заместителя.

Документом, удостоверяющим факт проведенного расследования, обследования, является акт расследования, обследования, содержащий порядок их проведения, а также описание объектов, явлений и иных имевших место объективных данных, выявленных в ходе расследования, обследования. Указанный акт вручается юридическому лицу или индивидуальному предпринимателю в течение трех суток после его подписания.

Закон, всесторонне контролируя соблюдение санитарного законодательства, сурово карает его нарушителей.

Органы Минздравсоцразвития успешно взаимодействуют с органами внутренних дел и с территориальными органами Роспотребнадзора. Был утвержден соответствующий Регламент, направленный на выявление и пресечение административных правонарушений на потребительском рынке (Приказ МВД РФ N 879, Минздравсоцразвития N 746 от 3 ноября 2006 г.).

Административная ответственность установлена главой 6 Кодекса РФ об административных правонарушениях РФ "Административные правонарушения, посягающие на здоровье, санитарно-эпидемиологическое благосостояние населения и общественную нравственность". Так, на основании статьи 6.3 нарушение действующих санитарных правил и гигиенических нормативов, невыполнение санитарно-гигиенических и противоэпидемических мероприятий влечет предупреждение или наложение административного штрафа:

- на граждан в размере от ста до пятисот рублей;
- на должностных лиц - от пятисот до одной тысячи рублей;
- на индивидуальных предпринимателей - от пятисот до одной тысячи рублей или административное приостановление деятельности на срок до девяноста суток;
- на юридических лиц - от 10 000 до 20 000 рублей или административное приостановление деятельности на срок до девяноста суток.

Уголовная ответственность за нарушение санитарно-эпидемиологических правил предусмотрена статьей 236 УК РФ. Массовое заболевание или отравление людей по неосторожности в результате нарушений санитарных правил наказывается:

- штрафом в размере до 80000 рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до шести месяцев;
- лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет;
- обязательными работами на срок до 180 часов;
- исправительными работами на срок до одного года либо ограничением свободы на срок до трех лет.

То же деяние, повлекшее по неосторожности смерть человека, наказывается обязательными работами на срок от 180 до 240 часов, либо исправительными работами на срок от шести месяцев до двух лет, либо ограничением свободы на срок до пяти лет, либо лишением свободы на тот же срок.

Кроме того, в статье 57 Закона N 52-ФЗ указано, что вред, причиненный личности или имуществу гражданина, а также вред, причиненный имуществу юридического лица вследствие нарушения санитарного законодательства, подлежит возмещению гражданином или юридическим лицом, причинившими вред, в полном объеме в соответствии с законодательством РФ.

#### 9.5. Обжалование действий (бездействия) и решений должностных лиц

Организации и предприниматели, посчитавшие, что в ходе проверки были нарушены их права, могут обжаловать действия (бездействия) и решения должностных лиц, принятые в ходе выполнения мероприятий по надзору.

Заявитель в своей жалобе в обязательном порядке указывает:

- наименование государственного органа, в который направляется жалоба;
- фамилию, имя, отчество;
- почтовый адрес, по которому должен быть направлен ответ;
- изложение сути жалобы;
- личную подпись и дату.

В случае необходимости в подтверждение своих доводов Заявитель прилагает к письменной жалобе документы и материалы либо их копии.

Руководители Службы, в свою очередь, обязаны всесторонне рассмотреть поступившее к ним обращение (а в случае необходимости пригласить для этого самого заявителя), запросить все

имеющие отношение к делу документы и уже по результатам рассмотрения принимать меры, направленные на восстановление или защиту нарушенных прав, свобод и законных интересов заявителя.

Письменная жалоба, поступившая в государственный орган, рассматривается в течение 30 дней со дня ее регистрации. В исключительных случаях срок может быть продлен, но не более чем на 30 дней, причем с обязательным уведомлением об этом непосредственно заявителя, направившего жалобу.

Обратите внимание, что анонимные или не поддающиеся прочтению жалобы Службой не рассматриваются, равно как и содержащие нецензурные либо оскорбительные выражения, угрозы имуществу государственного органа, угрозы имуществу, жизни, здоровью должностного лица, а также членов его семьи. В этом случае жалоба остается без ответа по существу поставленных в ней вопросов, а заявителю, направившему ее, "напоминается" о недопустимости злоупотребления правом.

В случае если от крайне настойчивого заявителя поступает жалоба, содержащая вопрос, на который ему уже неоднократно давались письменные ответы, и при этом в ней не приводятся новые доводы или обстоятельства, то руководитель Службы вправе принять решение о безосновательности очередной жалобы и прекратить всякую переписку с заявителем по этому вопросу. Но это возможно лишь при условии, что указанная жалоба и ранее поступавшие жалобы направлялись в один и тот же государственный орган.

Те, кто не согласен с вынесенным решением о возбуждении дела об административном правонарушении, могут добиться его пересмотра, руководствуясь положениями главы 30 Кодекса РФ об административных правонарушениях РФ.

В соответствии со статьей 30.2 Кодекса РФ об административных правонарушениях РФ жалоба на постановление по делу об административном правонарушении подается судьбе, в орган, должностному лицу, которые и вынесли постановление по делу. Указанные лица обязаны в течение трех суток со дня поступления жалобы направить ее со всеми материалами дела в соответствующий суд, вышестоящий орган или вышестоящему должностному лицу.

Жалоба на постановление судьи о наказании в виде административного приостановления деятельности подлежит направлению в вышестоящий суд в день получения жалобы.

Обратите внимание, что жалоба на постановление по делу об административном правонарушении не облагается государственной пошлиной.

Жалоба на постановление по делу об административном правонарушении может быть подана в течение десяти суток со дня вручения или получения копии постановления. Срок на ее рассмотрение - пять дней со дня ее поступления.

Статья 30.5 Кодекса РФ об административных правонарушениях РФ гласит, что жалоба на постановление по делу об административном правонарушении подлежит рассмотрению в десятидневный срок со дня ее поступления.

По результатам рассмотрения жалобы выносятся одно из следующих решений:

- 1) об оставлении постановления без изменения, а жалобы - без удовлетворения;
- 2) об изменении постановления, если при этом не усиливается административное наказание или иным образом не ухудшается положение лица, в отношении которого вынесено постановление;
- 3) об отмене постановления и о прекращении производства по делу;
- 4) об отмене постановления и о возвращении дела на новое рассмотрение судьбе, в орган, должностному лицу, правомочным рассмотреть дело;
- 5) об отмене постановления и о направлении дела на рассмотрение по подведомственности, если при рассмотрении жалобы установлено, что постановление было вынесено неправомочными судьей, органом, должностным лицом.

Принятое по жалобе решение оглашается немедленно после его вынесения. А его копия в течение трех дней вручается или высылается гражданину или законному представителю юридического лица, в отношении которых и было вынесено постановление по делу.

### **Часть III. ПРИЛОЖЕНИЯ**

#### **ОБРАЗЦЫ ЗАЯВЛЕНИЙ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ РЕШЕНИЙ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ**

Образец заявления о признании недействительным  
решения налогового органа

В Арбитражный суд г. Москвы  
107802, г. Москва, ул. Н. Басманная, д. 10

Заявитель: ООО "Оптторг"

### ЗАЯВЛЕНИЕ

о признании недействительным решения налогового органа

22.07.2005 руководителем МРИ ФНС РФ N 3 (далее - Ответчик) было вынесено решение N 155 о привлечении к налоговой ответственности ООО "Оптторг" (далее - Заявитель). Данный правовой акт противоречит действующему законодательству и подлежит признанию недействующим по следующим основаниям.

В период с 24.02.2005 по 28.05.2005 налоговыми инспекторами МРИ ФНС РФ N 3 была проведена выездная проверка ООО "Оптторг" по вопросу соблюдения налогового законодательства за период с 01.01.2003 по 31.12.2003.

По результатам проверки 27.06.2005 был составлен акт N 133, в котором Заявителю вменялась неполная уплата налога на добавленную стоимость в размере 3000000 рублей. На основании указанного акта было принято решение N 155 от 22.07.2005 о привлечении ООО "Оптторг" к налоговой ответственности в виде взыскания штрафа в размере 600000 рублей, о доначислении не полностью уплаченных налогов в размере 3000000 рублей и начислении пени в размере 1073237 рублей.

Заявитель не согласен с выводами выездной налоговой проверки и принятым на их основе решением.

Налоговый орган указывает, что возмещение сумм налога, уплаченных поставщиками, осуществляется за счет средств для возмещения, уплаченных в бюджет предыдущим налогоплательщиком. Если же налог поставщиком не уплачен, то нет оснований возмещения налога на добавленную стоимость покупателя. Инспекция усматривает основания считать, что у Заявителя нет экономических оснований для возмещения налога на добавленную стоимость.

Данные доводы являются надуманными и несоответствующими требованиям закона.

Вычет налога на добавленную стоимость производится в соответствии с требованиями статей 171 и 172 Налогового кодекса РФ, согласно которым: "Налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога, либо на основании иных документов в случаях, предусмотренных пунктами 3, 6 - 8 статьи 171 настоящего Кодекса...". Указанные требования Заявителем соблюдены.

Согласно статье 57 Конституции РФ, каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы.

Определением Конституционного Суда РФ от 16.10.2003 N 329-О констатировано, что истолкование указанной статьи в системной связи с другими положениями Конституции РФ не позволяет сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет.

По смыслу положения, содержащегося в пункте 7 статьи 3 Налогового кодекса РФ (все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика), в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности. Правоприменительные органы не могут истолковывать понятие "добросовестный плательщик" как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законом.

Вышеизложенные аргументы были представлены в МРИ ФНС РФ N 3 в виде возражений на акт проверки, однако при вынесении решения учтены не были под тем предлогом, что якобы Определение Конституционного Суда РФ от 16 октября 2003 г. N 329-О касается только пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса РФ. Данное утверждение безосновательно, так как приведенная цитата взята из пункта 2 указанного Определения, в котором дается толкование статьи 57 Конституции РФ и пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса РФ.

Из изложенного следует, что Заявитель экономически обоснованно возмещает налог на добавленную стоимость, не превышая сумму налога, предъявленного к зачету из бюджета.

Таким образом, решение противоречит действующему законодательству и нарушает установленное статьей 57 Конституции РФ право ООО "Оптторг" платить только установленные законом налоги и законные интересы в сфере предпринимательской деятельности.

На основании вышеизложенного и в соответствии с п. 2 ст. 29, п. 1 ст. 198, п. 2 ст. 201 АПК РФ

прошу:

Решение N 155 от 22.07.2005, вынесенное МРИ ФНС РФ N 3 о привлечении к налоговой ответственности ООО "Оптторг", признать недействительным.

Приложение:

1. Копия свидетельства о внесении записи ЕГРЮЛ.
2. Копия Устава.
3. Копия решения учредителя о назначении генерального директора.
4. Копия решения N 155 от 22.07.2005.
5. Копия акта проверки N 133 от 27.06.2005.
6. Платежное поручение об уплате госпошлины.
7. Квитанция, подтверждающая отправку копии заявления Ответчику.

Генеральный директор  
ООО "Оптторг"

И.И. Иванов

#### Образец заявления о принятии обеспечительных мер

В Арбитражный суд г. Москвы  
107802, г. Москва, ул. Н. Басманная, д. 10

Заявитель: ООО "Торговля"  
105082, г. Москва, Спартаковская пл.,  
д. 14, стр. 1

Ответчик: УФНС России по г. Москве  
115191, г. Москва, ул. Большая Тульская, д. 15

Дело N А40-000-00

#### ЗАЯВЛЕНИЕ

о принятии обеспечительных мер

10 июня 2005 г. ООО "Торговля" обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с заявлением о признании недействительным решения УФНС России по г. Москве от 12 мая 2005 г. N 22 о направлении в суд заявления об аннулировании действия лицензии серии Б N 000008 от 05.02.2004. В указанном решении налогового органа также содержится решение о приостановлении действия указанной лицензии до вступления в силу решения суда по заявлению об аннулировании лицензии.

Приостановление действия лицензии причинит нашему предприятию значительный ущерб ввиду лишения нас права свободно распоряжаться товаром, являющимся нашей собственностью, в отношении которого у налоговых органов не имеется сомнений.

В настоящее время на складе Заявителя находится только товар, в отношении которого налоговые органы не имеют претензий, стоимость товара, находящегося на складе, составляет 1000000 рублей. Согласно п. 5 Общих требований к порядку и условиям выдачи разрешений на учреждение акцизных складов, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 1 октября 2002 г. N 723, в случае приостановления, прекращения действия или аннулирования лицензии организация обязана прекратить реализацию с акцизного склада алкогольной продукции. Следовательно, Заявитель лишен возможности распоряжаться продукцией, находящейся на складе, выполнять свои обязанности по поставке алкогольной продукции по заключенным договорам поставки и, как следствие, фактически не имеет реальной возможности выполнять свои обязанности по оплате закупленной продукции.

На сегодняшний день Заявителем заключен 21 договор закупки алкогольной продукции, по которым регулярно осуществлялись поставки на акцизный склад Заявителя, вследствие чего у последнего появились обязательства по данным договорам по оплате полученной продукции. Оплата производилась по мере реализации продукции с акцизного склада и оплаты ее контрагентами Заявителя по договорам поставки. В связи с тем что решением УФНС России по г. Москве от 12 мая 2005 г. N 22 действие лицензии серии Б N 000008 от 05.02.2004 на осуществление закупки, хранения и поставок алкогольной продукции было приостановлено, Заявитель лишен возможности реализовывать алкогольную продукцию, т.е. заниматься своим основным видом деятельности как коммерческой организации, и как следствие - исполнять свои обязанности по заключенным договорам закупки. На сегодняшний день задолженность перед поставщиками составляет 1000000 руб. без учета НДС. А поскольку Заявитель не занимается другой коммерческой деятельностью, кроме вышеназванной, то возможность удовлетворения

претензий поставщиков, как уже поступивших, так и тех, которые могут поступить, у него отсутствует. Минимальные санкции за пользование чужими денежными средствами по указанной сумме долга в день могут составить  $1000000 \text{ руб.} \times 13\%$  (процентная ставка рефинансирования ЦБ) / 300 = 433,33 руб., т.е. в течение судебного разбирательства, которое может продлиться несколько месяцев, сумма убытков составит не менее 26000 руб. Кроме того, часть договоров предусматривает уплату пени за просрочку платежей.

Часть контрагентов Заявителя, получив информацию о приостановлении действия лицензии, прекратила направлять заявки на алкогольную продукцию, часть направила их, и у Заявителя возникли обязательства по их исполнению, однако предоставить копии договоров поставки с данными лицами Заявитель в настоящее время не может в связи с отсутствием доступа к ним, т.к. указанные договоры находятся в арестованном помещении. Заявителем представлены суду копии договоров поставки, по которым велись отгрузки продукции, но не все, т.к. по указанной выше причине к части договоров нет доступа.

В настоящее время приостановление действия лицензии уже привело к значительному ущербу: выручка от реализации за I кв. составила 225615 тыс. руб., за II кв. - 64655 тыс. руб., прибыль от реализации за I кв. составила 20 тыс. руб., за II кв. убыток - 1602 тыс. руб. Данный ущерб значителен для Заявителя, поэтому есть основания полагать, что невозобновление действия лицензии в дальнейшем также приведет к значительному ущербу.

Заявителем с целью осуществления деятельности по закупке, хранению и поставке алкогольной продукции был заключен договор аренды складского помещения N 1 от 01.12.2003, арендная плата по которому составляет 100000 руб. в месяц, и договор аренды офисного помещения N 2 от 01.02.2004, арендная плата по которому составляет 37845 долларов США в рублях по курсу ЦБ на день оплаты в год. Арендная плата по данным договорам вносится авансовым платежом ежемесячно. В случае невнесения платы в течение первых пяти дней июля 2004 г. договор аренды склада может быть расторгнут арендодателем в одностороннем порядке (п. 6.1 договора), а по договору аренды офиса начислена пеня в размере 0,5% от суммы платежа, или 189,22 доллара США в рублях по курсу ЦБ на день оплаты в день, а также прекращен доступ в арендуемое помещение (5.1.2 и 5.1.3 договора). В случае принятия данных мер помимо нанесения прямого ущерба Заявитель будет лишен возможности не только осуществлять свою основную коммерческую деятельность, но и возобновить ее впоследствии в случае принятия положительного в отношении Заявителя решения суда по настоящему делу, т.к. не будет располагать материальной базой для ее ведения.

На основании вышеизложенного и в соответствии с п. 3 ст. 199 АПК РФ

прошу:

Приостановить действие решения УФНС России по г. Москве от 12 мая 2005 г. N 22 в части приостановления действия лицензии до вступления в силу решения суда по данному вопросу.

Приложение:

1. Копия бухгалтерского баланса на 31.03.2005 - 2 листа.
2. Копия отчета о прибылях и убытках за период с 01.01.2005 по 31.03.2005 - 2 листа.
3. Копия отчета о прибылях и убытках за период с 01.01.2005 по 18.06.2005 - 2 листа.
4. Копия перечня основных предприятий-кредиторов по состоянию на 01.04.2005 - 1 лист.
5. Копия перечня основных предприятий-дебиторов по состоянию на 01.04.2005 - 1 лист.
6. Копии договоров поставки N 1251 - 1271, 1273 - 1299 - 186 листов.
7. Копия договора поставки (по закупке алкогольной продукции) N 1 от 15.01.2004 - 6 листов.
8. Копии накладных по закупке алкогольной продукции - 175 листов.
9. Копии накладных по продаже алкогольной продукции - 2810 листов.
10. Копия заявки от ООО "МПП" - 1 лист.
11. Копия заявки от ООО "ТИРО" - 1 лист.
12. Копии заявок от ООО "Полярная звезда" - 13 листов.
13. Копия претензии от ЗАО "Формат" - 1 лист.
14. Копия претензии от ООО "Торговый дом "Инко" - 1 лист.
15. Копия договора аренды N 1 от 01.12.2003 - 19 листов.
16. Копия договора аренды N 2 от 01.02.2004 - 10 листов.

Генеральный директор  
ООО "Торговля"

И.И. Иванов

Образец отзыва на заявление о привлечении  
к административной ответственности

В Арбитражный суд г. Москвы  
107802, г. Москва, ул. Н. Басманная, д. 10

Заявитель: МРИ ФНС РФ N 3  
129110, г. Москва, ул. Б. Переславская, д. 16

Ответчик: ООО "Алко"  
105082, г. Москва, Спартаковская пл.,  
д. 14, стр. 1

**ОТЗЫВ**  
на заявление о привлечении  
к административной ответственности

20.05.2005 специалистом I категории МРИ ФНС РФ N 3 (далее - Заявитель) А.А. Ивановым был составлен протокол N 11 о совершении ООО "Алко" (далее - Ответчик) административного правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 14.16 Кодекса РФ об административных правонарушениях РФ. Данный протокол был составлен без достаточных на то законных оснований, и заявление о привлечении к административной ответственности не подлежит удовлетворению по следующим причинам.

18.05.2005, согласно условиям договора N 6 от 10.02.2005, ОАО "Производство" направило в адрес Ответчика водку "Русская" общим количеством 10 000 бутылок емкостью 0,5 л, которая поступила на склад Ответчика 20.05.2005.

В этот же день в ходе проведения мероприятий по контролю за оборотом алкогольной продукции данная алкогольная продукция была обнаружена на складе Ответчика сотрудниками МРИ ФНС РФ N 3. Работникам склада было предложено предъявить документы на указанную продукцию, чего те сделать не смогли, т.к. принявший продукцию от перевозчика заведующий складом А.А. Николаев сразу после окончания приемки выехал в головной офис ООО "Алко". Документы же на принятую продукцию находились в запортом служебном кабинете А.А. Николаева. По этой причине истребованные представителями налогового органа документы не были представлены им немедленно. Работниками предприятия было предложено дождаться приезда заведующего складом, который бы смог представить все требуемые документы. Однако сотрудники МРИ ФНС РФ N 3 отказались от этого и составили протокол об административном правонарушении, предусмотренном п. 2 ст. 14.16 Кодекса РФ об административных правонарушениях РФ, после чего ушли. Копии требуемых документов были направлены в МРИ ФНС РФ N 3 на следующий день - 21.05.2005.

В действиях Ответчика полностью отсутствует состав административного правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 14.16 Кодекса РФ об административных правонарушениях РФ. Объективной стороной данного правонарушения является поставка или розничная продажа алкогольной или спиртосодержащей продукции без надлежаще оформленных товаротранспортных документов. Из материалов административного дела следует, что алкогольная продукция не поставлялась Ответчиком, а была получена им, т.е. Ответчик не может являться субъектом данного правонарушения.

Также в данном случае отсутствует событие правонарушения, т.к. поставка алкогольной продукции была произведена в полном соответствии с действующим законодательством и на нее имелись все необходимые документы, что подтверждается сопроводительным письмом в адрес МРИ ФНС РФ N 3, а также представлением их копий в дело и оригиналов на обозрение суда.

Кроме того, протокол об административном правонарушении N 11 составлен с нарушением ст. 28.2 Кодекса РФ об административных правонарушениях РФ, т.к. составлен без участия законного представителя Ответчика. В качестве представителя нарушителя в протоколе указаны личные данные заместителя заведующего складом С.А. Ножкина, им же даны объяснения по делу, подписан протокол и получена его копия. С.А. Ножкин не является законным представителем Ответчика в соответствии с п. 2 ст. 25.4 Кодекса РФ об административных правонарушениях РФ, т.к. он не является руководителем организации, а также не имеет доверенности на представление ее интересов в тех или иных органах. В связи с тем что протокол об административном правонарушении N 11 составлен с нарушением закона, он в соответствии с п. 3 ст. 64 АПК РФ не может быть использован в качестве доказательства в настоящем деле.

На основании вышеизложенного и в соответствии с п. 2 ст. 206 АПК РФ

прошу:

Производство по делу об административном правонарушении прекратить.

Приложение:

1. Копия товарно-транспортной накладной.
2. Копия счета-фактуры N 40 - 1 лист.
3. Копия справки к товарно-транспортной накладной - 1 лист.
4. Копия уведомления о поставке алкогольной продукции N 40 - 1 лист.
5. Копия уведомления о получении алкогольной продукции N 40 - 1 лист.
6. Копия сопроводительного письма о направлении копий документов в МРИ ФНС N 3 - 1 лист.

Генеральный директор ООО "Алко"

В.И. Сидоров

В Арбитражный суд г. Москвы  
107802, г. Москва, ул. Н. Басманная, д. 10

Заявитель: ООО "Продукт"  
105082, г. Москва, Спартаковская пл.,  
д. 14, стр. 1

Ответчик: ИФНС РФ N 3

#### ЗАЯВЛЕНИЕ

о признании незаконным и отмене постановления налогового органа о привлечении к административной ответственности

05.06.2005 инспектором ИФНС РФ N 3 (далее - Ответчик) Д.А. Ивановым был составлен протокол N 30 о совершении ООО "Продукт" (далее - Заявитель) административного правонарушения, предусмотренного ст. 14.5 Кодекса РФ об административных правонарушениях РФ. На основании данного протокола руководителем ИФНС РФ N 3 было вынесено постановление N 30/1 о привлечении Заявителя к административной ответственности в соответствии со ст. 14.5 Кодекса РФ об административных правонарушениях РФ в виде наложения штрафа в размере 30 000 рублей. Данное постановление вынесено без достаточных на то законных оснований и подлежит отмене по следующим причинам.

05.06.2005 в ходе проведения мероприятий по контролю за применением контрольно-кассовой техники инспектором ИФНС РФ N 3 Д.А. Ивановым в магазине "Продукты", принадлежащем ООО "Продукт", была осуществлена покупка одной коробки конфет "Черный бархат", после чего было заявлено о проведении контрольной закупки и неприменении продавцом А.П. Петровой контрольно-кассовой машины.

В действиях А.П. Петровой как работника ООО "Продукт", так и всего предприятия в целом отсутствует состав правонарушения, предусмотренного ст. 14.5 Кодекса РФ об административных правонарушениях РФ, ввиду отсутствия события правонарушения. Осуществлявший проверку Д.А. Иванов при покупке не оплатил товар, а взяв его в руки, попросил показать ему также другой товар. После того как продавец показала ему несколько образцов других товаров, инспектор заявил о контрольной закупке, так и не оплатив переданный ему товар. В соответствии со ст. 5 Федерального закона от 22 мая 2003 N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт" обязанность по применению контрольно-кассовой техники и по выдаче чеков возникает у организации при осуществлении наличных денежных расчетов в момент оплаты. Поскольку в данной ситуации такой момент не наступил, такой обязанности у Заявителя не возникло.

Кроме того, при проведении контрольных мероприятий сотрудником налогового органа были превышены предоставленные ему законом полномочия.

Согласно ст. 7 Закона N 54-ФЗ, контроль за применением контрольно-кассовой техники осуществляют налоговые органы. В то же время п. 2 этой же статьи Закона предусматривает, что органы внутренних дел взаимодействуют в пределах своей компетенции с налоговыми органами при осуществлении последними указанных в настоящей статье контрольных функций. При этом Законом, а также в соответствии с п. 1.9 Методических рекомендаций по организации контроля за применением контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением (утверждены Госналогслужбой РФ и ДНП РФ 29 июля, 3 августа 1994 г. N НИ-6-14/281, ВЯ-1155) правом самостоятельного проведения закупочных мероприятий при осуществлении контроля за использованием контрольно-кассовой техники в силу требований закона налоговые органы не

наделены, однако последние не лишены были права в качестве источника доказательств по делу об административном правонарушении использовать иные доказательства.

В данном случае сотрудник налогового органа действовал самостоятельно, без участия сотрудников органов внутренних дел, т.е. превысил свои должностные полномочия.

В связи с тем что материалы административного дела были получены с нарушением закона, они в соответствии с п. 3 ст. 64 АПК РФ не могут быть использованы в качестве доказательств по настоящему делу.

На основании вышеизложенного и в соответствии с п. 2 ст. 211 АПК РФ

прошу:

Постановление N 30/1 от 07.06.2005 признать незаконным и отменить.

Приложение:

1. Копия свидетельства о внесении записи ЕГРЮЛ.
2. Копия Устава.
3. Копия решения учредителя о назначении Генерального директора.
4. Копия протокола N 30.
5. Копия постановления N 30/1.
6. Квитанция, подтверждающая отправку копии заявления Ответчику.

Генеральный директор ООО "Продукт"

А.И. Никитин

### **ПЕРЕЧЕНЬ НОРМАТИВНЫХ ДОКУМЕНТОВ**

1. Конституция Российской Федерации.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая от 31 июля 1998 г. N 146-ФЗ и часть вторая от 5 августа 2000 г. N 117-ФЗ.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации, часть первая от 30 ноября 1994 г. N 51-ФЗ, часть вторая от 26 января 1996 г. N 14-ФЗ.
4. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 г. N 95-ФЗ.
5. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях Российской Федерации от 30 декабря 2001 г. N 195-ФЗ.
6. Кодекс РСФСР об административных правонарушениях от 20 июня 1984 г.
7. Федеральный закон от 2 октября 2007 г. N 229-ФЗ "Об исполнительном производстве".
8. Федеральный закон от 22 мая 2003 г. N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт".
9. Федеральный закон от 22 ноября 1995 г. N 171-ФЗ "О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции".
10. Федеральный закон от 21 июля 2005 г. N 102-ФЗ "О внесении изменений в Федеральный закон "О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции" и о признании утратившими силу отдельных положений Федерального закона "О внесении изменений в Федеральный закон "О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции".
11. Федеральный закон от 8 августа 2001 г. N 134-ФЗ "О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при проведении государственного контроля (надзора)".
12. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете".
13. Федеральный закон от 8 августа 2001 г. N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей".
14. Федеральный закон от 12 августа 1995 г. N 144-ФЗ "Об оперативно-розыскной деятельности".
15. Закон РФ от 18 апреля 1991 г. N 1026-1 "О милиции".
16. Закон РФ от 21 марта 1991 г. N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации".
17. Постановление Конституционного Суда РФ от 20 февраля 2001 г. N 3-П "По делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона "О налоге на добавленную стоимость" в связи с жалобой закрытого акционерного общества "Востокнефтепродукт".
18. Определение Конституционного Суда N 169-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Пром Лайн" на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации".

19. Определение Конституционного Суда РФ от 4.11.2004 N 324-О "По ходатайству Российского союза промышленников и предпринимателей (работодателей) об официальном разъяснении Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 года N 169-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Пром Лайн" на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации".
20. Постановление Конституционного Суда РФ от 16 июля 2004 г. N 14-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева".
21. Постановление Конституционного Суда РФ N 9-П от 14 июля 2005 г. "По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа".
22. Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 марта 2003 г. N 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации".
23. Информационное письмо Президиума ВАС от 13 августа 2004 г. N 83 "О некоторых вопросах, связанных с применением части 3 статьи 199 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации".
24. Положение о Федеральной налоговой службе, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. N 506.
25. Постановление Правительства РФ от 31 марта 2005 г. N 171 "Об утверждении Положения об осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники".
26. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н.
27. Постановление Госкомстата РФ от 25 декабря 1998 г. N 132 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций".
28. Методические рекомендации по организации контроля за применением контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением, утверждены Госналогслужбой РФ и ДНП РФ 29 июля, 3 августа 1994 г. N НИ-6- 14/281, ВЯ-1155.
29. Решение Государственной межведомственной экспертной комиссии по контрольно-кассовым машинам, утверждено протоколом от 10 февраля 1999 г. N 1/49-99.
30. Приказ МВД РФ и МНС РФ от 22 января 2004 г. N 76/АС-3-06/37 "Об утверждении нормативных правовых актов о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений".
31. Приказ МНС РФ от 31 июля 2002 г. N БГ-3-29/404 "Об утверждении Методических рекомендаций по порядку наложения ареста на имущество налогоплательщика в обеспечение обязанности по уплате налога".
32. Приказ МНС РФ от 29 августа 2002 г. N БГ-3-29/465 "О совершенствовании работы налоговых органов по применению мер принудительного взыскания налоговой задолженности".
33. Письмо МНС РФ от 7 мая 2001 г. N АС-6-16/369@ "О направлении Методических указаний по проведению комплексных выездных налоговых проверок налогоплательщиков-организаций (налоговых агентов, плательщиков сборов), в состав которых входят филиалы (представительства) и иные обособленные подразделения".
34. Письмо МНС РФ от 29 апреля 2004 г. N 06-4-03/640.
35. Приказ Госналогслужбы Российской Федерации от 22 июня 1995 г. N ВГ-3-14/36 "Об утверждении Порядка регистрации ККМ в налоговых органах".
36. Федеральный закон от 27 июля 2006 г. N 149-ФЗ "Об информации, информационных технологиях и о защите информации".
37. Федеральный закон от 29 июля 2004 г. N 98-ФЗ "О коммерческой тайне".
38. Методические рекомендации по порядку наложения ареста на имущество налогоплательщика в обеспечение обязанности по уплате налога, утвержденные Приказом МНС РФ от 31 июля 2002 г. N БГ-3-29/404.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

### Часть I. Налоговые проверки организации

- Глава 1. Налоговые органы и налогоплательщики. Кто есть кто
  - 1.1. Функции контроля и проверки налоговых органов
  - 1.2. Права и обязанности проверяющих и проверяемых
  - 1.3. Как подготовиться к визиту налоговых чиновников. Тактика поведения
  - 1.4. Немного о коммерческой тайне
- Глава 2. Камеральные налоговые проверки
  - 2.1. Порядок проведения камеральных проверок
  - 2.2. Взыскание денежных средств со счетов организации и арест имущества
  - 2.3. Участие судебных приставов в исполнении решений налоговых органов
  - 2.4. Судебное обжалование решений, принятых по итогам камеральных проверок
- Глава 3. Критерии отбора кандидатов на проверку
  - 3.1. Как планируются выездные налоговые проверки
  - 3.2. Оценка налоговой нагрузки, рентабельности и уровня зарплат
  - 3.3. Выявление транзитных договорных схем и нереальных сделок. Подозрительный адрес офиса
  - 3.4. Критерии отбора организаций, работающих на специальных налоговых режимах
  - 3.5. Оценка показателей отчетности
  - 3.6. Молчание налогоплательщика - повод для выездной проверки
- Глава 4. Выездные налоговые проверки
  - 4.1. Порядок проведения выездных проверок
  - 4.2. Выемка документов налоговыми
  - 4.3. Оформление результатов проверки
  - 4.4. Судебное обжалование решений, принятых по итогам выездных проверок

### Часть II. Проверки деятельности организации

- Глава 5. Контроль оборота алкогольной продукции
  - 5.1. Кто и как контролирует оборот алкогольной и спиртосодержащей продукции
  - 5.2. Приостановление и аннулирование действия лицензии
  - 5.3. Административная ответственность за нарушение правил продажи алкогольной и спиртосодержащей продукции
- Глава 6. Контроль применения контрольно-кассовой техники
  - 6.1. Правила применения ККТ и ответственность за их нарушение
  - 6.2. Обжалование решений о привлечении к административной ответственности
  - 6.3. Меры профилактики по применению ККТ
- Глава 7. Проверка фирмы милиционерами
  - 7.1. Как встречать милиционеров. Первые действия работников
  - 7.2. Порядок проведения проверок с участием милиционеров
  - 7.3. Как противодействовать произволу и не попасть под "ментовскую крышу"
  - 7.4. Тактика поведения с милицескими следователями (дознателями)
  - 7.5. Доказательства предварительного следствия. Уловки следователей
  - 7.6. Назначенный защитник или адвокат
- Глава 8. Проверяет трудовая инспекция
  - 8.1. Как подготовиться к проверке трудовой инспекцией
  - 8.2. Права и обязанности государственных инспекторов труда
  - 8.3. Модель поведения работодателя при проверке
  - 8.4. Обжалование принятых решений
- Глава 9. Санитарно-эпидемиологический надзор
  - 9.1. Санитарно-эпидемиологическое благополучие. Кто и когда проверяет
  - 9.2. Плановые и внеплановые санитарные проверки организаций
  - 9.3. Порядок проведения санитарной проверки
  - 9.4. Возбуждение дела об административном правонарушении
  - 9.5. Обжалование действий (бездействия) и решений должностных лиц

### Часть III. Приложения

- Образцы заявлений по результатам решений налоговых органов
  - Образец заявления о признании недействительным решения налогового органа
  - Образец заявления о принятии обеспечительных мер
  - Образец отзыва на заявление о привлечении к административной ответственности
- Заявление о признании незаконным и отмене постановления налогового органа о привлечении к административной ответственности

### Перечень нормативных документов

THE BOOK IS MADE BY

AXEL-ROSE

AXEL-ROSE@YAL.RU