

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.

НАЛОГОВЫЙ ПРАКТИКУМ



В.В. Семенин



НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ

КАК С ДОСТОИНСТВОМ ВЫДЕРЖАТЬ
ВНИМАНИЕ ИНСПЕКТОРОВ

- Виды налоговых проверок
- Камеральные налоговые проверки
- Встречный налоговый контроль
- Совместный налоговый контроль
- Проверка, привлечение налогов, санкций, составление протокола
- Особенности проведения проверок иностранных организаций, филиалов, представительств предприятий

Издательство «Юристъ»
www.yurist.ru



НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ. КАК С ДОСТОИНСТВОМ ВЫДЕРЖАТЬ ВИЗИТ ИНСПЕКТОРОВ

В.В.Семенихин

СУЩНОСТЬ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ И ВИДЫ ПРОВЕРОК

Конституцией Российской Федерации закреплена обязанность уплаты установленных налогов и сборов. Налоги и сборы являются признаком любого государства и вместе с тем необходимым условием существования самого государства, они позволяют государству выполнять его функции, в том числе социально значимые. Обязанность по уплате налогов является безусловной, то есть каждый обязан платить установленные виды налогов и сборов. Данная обязанность адресована как гражданам, так и юридическим лицам. Для обеспечения обязанности по уплате налогов и сборов созданы специализированные государственные органы, уполномоченные по контролю и надзору в сфере налоговых правоотношений. В данном разделе будет рассмотрен механизм контроля и надзора за соблюдением законодательства о налогах и сборах и его основной инструмент - налоговые проверки.

Значимость налогового контроля заключается в том, что посредством его достигается упорядоченность налоговых правоотношений. При помощи механизма налогового контроля налоговые органы проверяют соблюдение налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах, в частности по уплате налогов, выявляют допущенные правонарушения, выставляют требования по уплате налогов, пени и штрафных санкций.

В соответствии со ст. 32 Налогового кодекса Российской Федерации (далее НК РФ) налоговые органы обязаны осуществлять контроль над соблюдением законодательства о налогах и сборах.

В целях осуществления налогового контроля 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 в порядке, установленном НК РФ;
- 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 в порядке, установленном НК РФ.

Налоговый контроль - это один из важнейших институтов налогового законодательства. Он является составной частью государственного финансового контроля.

Сущность налогового контроля состоит в проверке соблюдения налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, в том числе проверке правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов.

В настоящее время существует несколько видов налогового контроля:

- предварительный;
- текущий;
- последующий.

В Российской Федерации преобладает последующий налоговый контроль. Однако оптимальным и наиболее эффективным вариантом является сочетание предварительного, текущего и последующего контроля.

Круг субъектов налогового контроля ограничен должностными лицами налоговых органов. В соответствии со ст. 30 НК РФ налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля над соблюдением законодательства о налогах и сборах. В указанную систему входят:

- федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов. Таковым органом сегодня в Российской Федерации является Федеральная налоговая служба (далее - ФНС России);
- территориальные органы ФНС России.

Объектом налогового контроля являются отношения, связанные с исчислением и уплатой налогов и сборов.

Теории налогового права известно несколько форм налогового контроля:

- наблюдение;
- проверка;
- обследование;
- анализ;
- ревизия.

В соответствии со ст. 82 гл. 14 части первой НК РФ под налоговым контролем понимается деятельность уполномоченных органов по контролю над соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ.

Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством:

- налоговых проверок;
- получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора;
- проверки данных учета и отчетности;
- осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);
- в других формах, предусмотренных НК РФ.

Проверки, проводимые иными органами, не являются налоговыми и не учитываются при принятии решений о повторности проверок. Не относятся к налоговым проверкам также проверки, хотя и проводимые с участием налоговых органов, но осуществляемые в соответствии с законодательством о контрольно-кассовой технике, валютном регулировании и валютном контроле, производстве и обороте.

Особенности осуществления налогового контроля при выполнении соглашений о разделе продукции определяются гл. 26.4 части второй НК РФ.

Налоговые органы, таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов и органы внутренних дел в порядке, определяемом по соглашению между ними, информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях

законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также осуществляют обмен другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач.

При осуществлении налогового контроля не допускаются сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте), полученной в нарушение положений Конституции Российской Федерации, НК РФ, федеральных законов, а также в нарушение принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности адвокатскую тайну, аудиторскую тайну (смотрите, например, Постановление ФАС Поволжского округа от 1 марта 2007 г. по делу N A12-8906/06-C65; Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 22 ноября 2005 г. по делу N Ф08-5516/2005-2175А).

Данное положение основано на ст. 24 Конституции Российской Федерации, которой установлен категорический запрет на сбор, хранение, использование и распространение информации о частной жизни лица без его согласия. Налоговые органы при осуществлении налогового контроля не могут собирать и каким-либо образом использовать информацию о частной жизни налогоплательщика (сотрудников организации, в том числе директора и главного бухгалтера). Нарушение данного требования может повлечь административную или уголовную ответственность.

Статья 87 НК РФ предусматривает два вида налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов:

- камеральные налоговые проверки;
- выездные налоговые проверки.

Оба этих вида объединяет общая, единая цель, которая состоит в контроле над соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

Основным отличием же является тот факт, что камеральная проверка охватывает тех лиц, которые представляют в налоговые органы декларации и иные документы, то есть это весьма широкий круг налогоплательщиков. Выездная налоговая проверка проводится выборочно. От камеральной ее отличает полнота и глубина проверки, которая не может быть достигнута при проведении камеральной налоговой проверки.

Налоговые проверки являются основной и, как показывает практика, наиболее эффективной формой налогового контроля. Обратите внимание, что в ходе них возможны такие мероприятия (которые рассматриваются наряду с этим как самостоятельные формы налогового контроля), как получение объяснений налогоплательщиков и иных обязанных лиц, проверка данных учета и отчетности, осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), и другие действия.

Глава 1. ВЫЕЗДНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ

1.1. Сущность выездной налоговой проверки

Выездные налоговые проверки как вид проводимых налоговыми органами налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов наряду с камеральными налоговыми проверками предусмотрены пп. 2 п. 1 ст. 87 части первой Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ). В п. 2 указанной статьи определено, что целью как выездной, так и камеральной налоговой проверки является контроль над соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах. О сущности и основных особенностях выездной налоговой проверки читайте в данном разделе.

Проверки, проводимые налоговыми органами, - это составная часть финансовых проверок и важнейшая форма налогового контроля над правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогоплательщиками в бюджеты и государственные внебюджетные фонды налогов и сборов, а также за исполнением ими иных обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах и другими нормативными актами.

В п. 1 ст. 89 НК РФ определен основной признак выездной налоговой проверки, отличающий ее от камеральной: выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. При этом также предусмотрено, что, в случае если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, она может проводиться по месту нахождения налогового органа.

В соответствии с п. 2 ст. 89 НК РФ решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица (смотрите, например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 14 мая 2008 г. по делу N А56-31372/2007).

Решение о проведении выездной налоговой проверки организации, отнесенной в порядке, предусмотренном ст. 83 НК РФ, к категории крупнейших налогоплательщиков, выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика.

Самостоятельная выездная налоговая проверка филиала или представительства проводится на основании решения налогового органа по месту нахождения обособленного подразделения.

Решение о проведении выездной налоговой проверки должно содержать следующие сведения:

- полное и сокращенное наименования либо фамилию, имя, отчество налогоплательщика;
- предмет проверки, то есть налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке;
- периоды, за которые проводится проверка;
- должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки.

Форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (смотрите форму данного решения в Приложении N 1 к Приказу ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока

проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению Акта налоговой проверки").

Пункт 3 ст. 89 НК РФ гласит, что выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам.

Предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов (п. 4 ст. 89 НК РФ). При этом в рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

В соответствии с разъяснениями, предоставленными ФНС России в Письме от 22 октября 2007 г. N ШТ-6-03/809@ "О направлении Письма Минфина России от 19.06.2007 N 03-07-08/160", срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке.

В п. 5 ст. 89 НК РФ закреплено, что налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период (смотрите, например, Постановление ФАС Центрального округа от 19 февраля 2009 г. по делу N A08-2803/2008-25; Постановление ФАС Центрального округа от 15 апреля 2008 г. по делу N A36-2862/2007; Постановление ФАС Поволжского округа от 18 декабря 2007 г. по делу N A65-5017/07).

Также они не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителем федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов (смотрите Постановление Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. N 506 "Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе"), о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения.

При определении количества выездных налоговых проверок налогоплательщика не учитывается количество проведенных самостоятельных выездных налоговых проверок его филиалов и представительств.

Пункт 6 ст. 89 НК РФ регламентирует, что выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев (смотрите, например, Постановление ФАС Поволжского округа от 21 января 2009 г. по делу N A12-7693/2008).

Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев (форму решения о продлении выездной налоговой проверки смотрите в Приложении N 2 к Приказу ФНС России от 7 мая 2007 г. N MM-3-06/281@ "Об утверждении рекомендуемых форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Согласно положениям Приложения N 2 к Приказу ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению Акта налоговой проверки" основаниями продления срока проведения выездной налоговой проверки до четырех и (или) шести месяцев могут являться:

- проведение проверок налогоплательщика, отнесенного к категории крупнейших;

- получение в ходе проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки информации от правоохранительных, контролирующих органов либо из иных источников, свидетельствующей о наличии у налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента нарушений законодательства о налогах и сборах и требующей дополнительной проверки;

- наличие форс-мажорных обстоятельств (затопление, наводнение, пожар, другое) на территории, где проводится проверка;

- другое.

В соответствии с п. 7 ст. 89 НК РФ в рамках выездной налоговой проверки налоговый орган вправе проверять деятельность филиалов и представительств налогоплательщика. Он также вправе проводить самостоятельную выездную налоговую проверку филиалов и представительств по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты региональных и (или) местных налогов (смотрите, например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 27 апреля 2009 г. по делу N А56-27517/2008).

Налоговый орган, проводящий самостоятельную выездную проверку филиалов и представительств, не вправе проводить в отношении филиала или представительства две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период.

Налоговый орган не вправе проводить в отношении одного филиала или представительства налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение одного календарного года.

При проведении самостоятельной выездной налоговой проверки филиалов и представительств налогоплательщика срок проверки не может превышать один месяц.

Пункт 8 ст. 89 НК РФ регламентирует, что срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке (смотрите, например, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 21 июля 2006 г. N Ф04-4300/2006(24420-А81-33) по делу N А81-2976/05).

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

В соответствии с п. 11 ст. 89 НК РФ выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, может проводиться независимо от времени проведения и предмета предыдущей проверки. При этом проверяется период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Налогоплательщик обязан обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов.

При проведении выездной налоговой проверки у налогоплательщика могут быть истребованы необходимые для проверки документы (смотрите ст. 93 НК РФ).

Ознакомление должностных лиц налоговых органов с подлинниками документов допускается только на территории налогоплательщика, за исключением случаев проведения выездной налоговой проверки по месту нахождения налогового органа, а также случаев, предусмотренных ст. 94 "Выемка документов и предметов" НК РФ.

Пункт 13 ст. 89 НК РФ закрепляет положение, согласно которому при необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, в порядке, установленном ст. 92 "Осмотр" НК РФ.

При наличии у осуществляющих выездную налоговую проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов (смотрите подробнее ст. 94 НК РФ).

В последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющий обязан составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику или его представителю (форму данной справки можно найти в Приложении N 2 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах"). В случае если налогоплательщик (его представитель) уклоняется от получения справки о проведенной проверке, указанная справка направляется налогоплательщику заказным письмом по почте.

1.2. Критерии отбора плательщиков для проведения выездных налоговых проверок

Выездные налоговые проверки считаются одной из самых эффективных форм налогового контроля, осуществляемого на территории Российской Федерации. При этом планирование выездных проверок занимает важное место в организации работы контрольных органов. Мы расскажем о критериях отбора налогоплательщиков, используемых при формировании плана работы налогового органа.

Выездная налоговая проверка для представителей налоговых органов - это, с одной стороны, наиболее результативное мероприятие, направленное на восстановление нарушенного фискального интереса государства, в результате проведения которого они с наибольшей вероятностью в состоянии обнаружить "потайную" недоимку. А, с другой стороны, выездные налоговые проверки ввиду масштабности их осуществления отнимают у инспекторов налоговых органов слишком много времени и человеческих ресурсов.

Контроль над деятельностью хозяйствующих субъектов в сумбурном порядке в значительной степени не учитывал бы элементов неожиданности выездной налоговой проверки, а также попирает принципы законности и неотвратимости наказания.

Таким образом, представляется, что вырабатывать устойчивые критерии, по которым выявляются неплательщики налогов, которые и становятся объектами выездных налоговых проверок, необходимо.

Основным документом, используемым при планировании выездной налоговой проверки, является Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. N ММ-3-06/333@ "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок".

В указанном документе зафиксировано, что в целях создания единой системы планирования выездных налоговых проверок, повышения налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков, а также совершенствования организации работы налоговых органов при реализации полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, предоставленных Налоговым кодексом Российской Федерации (далее - НК РФ), утверждена Концепция системы планирования выездных налоговых проверок (далее - Концепция).

Отмечаем, что Концепция - это в значительной мере декларативный документ, в котором изложен общий подход представителей налоговых органов к осуществлению налогового контроля в целом и их взгляды на роль выездных налоговых проверок в частности.

Раздел 2 указанной Концепции фиксирует основные принципы планирования. В данном разделе документа сказано, что построение единой, открытой и понятной для

налогоплательщиков и налоговых органов системы планирования выездных налоговых проверок базируется на определенных принципах. К ним относятся:

- режим наибольшего благоприятствования для добросовестных налогоплательщиков;
- своевременность реагирования на признаки возможного совершения налоговых правонарушений;
- неотвратимость наказания налогоплательщиков в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах;
- обоснованность выбора объектов проверки.

В соответствии с принятым подходом к организации системы планирования изменен отбор объектов для проведения выездных налоговых проверок. Основой данной системы является всесторонний анализ всей имеющейся у налогового органа информации на каждом этапе планирования и подготовки выездной налоговой проверки.

Вместе с тем налогоплательщик может использовать свое право на самостоятельную оценку рисков и оценить преимущество самостоятельного выявления и исправления допущенных ошибок при исчислении налогов.

Как отмечается в разд. 3 Концепции, обоснованный выбор объектов для проведения выездных налоговых проверок невозможен без всестороннего анализа всей информации, поступающей в налоговые органы из внутренних и внешних источников.

При этом определено, что к информации из внутренних источников относится информация о налогоплательщиках, полученная налоговыми органами самостоятельно в процессе выполнения ими функций, возложенных на налоговую службу, а к информации из внешних источников - информация о налогоплательщиках, полученная налоговыми органами в соответствии с действующим законодательством или на основании соглашений по обмену информацией с контролирующими и правоохранительными органами, органами государственной власти и местного самоуправления, а также иная информация, в том числе общедоступная.

В данном разделе Концепции зафиксировано также, что проводимый с целью отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок анализ финансово-экономических показателей их деятельности содержит несколько уровней, в том числе анализ:

- сумм исчисленных налоговых платежей и их динамики, который позволяет выявить налогоплательщиков, у которых уменьшаются суммы начислений налоговых платежей;
- сумм уплаченных налоговых платежей и их динамики, проводимый по каждому виду налога (сбора) с целью контроля над полнотой и своевременностью перечисления налоговых платежей;
- показателей налоговой и (или) бухгалтерской отчетности налогоплательщиков, позволяющий определить значительные отклонения показателей финансово-хозяйственной деятельности текущего периода от аналогичных показателей за предыдущие периоды или же отклонения от среднестатистических показателей отчетности аналогичных хозяйствующих субъектов за определенный промежуток времени, а также выявить противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, и (или) несоответствие информации, которой располагает налоговый орган;
- факторов и причин, влияющих на формирование налоговой базы.

В случае выбора объекта для проведения выездной налоговой проверки налоговый орган определяет целесообразность проведения выездных налоговых проверок контрагентов и (или) аффилированных лиц проверяемого налогоплательщика.

В соответствии с основными целями и принципами Концепции выбор объектов для проведения выездных налоговых проверок построен на целенаправленном отборе, тщательном и постоянно проводимом, всестороннем анализе всей имеющейся у налоговых органов информации о каждом объекте независимо от его формы

собственности и сумм налоговых обязательств. При планировании подлежат анализу все существенные аспекты как отдельной сделки, так и деятельности налогоплательщика в целом.

Приоритетными для включения в план выездных налоговых проверок являются те налогоплательщики, в отношении которых у налогового органа имеются сведения об их участии в схемах ухода от налогообложения или схемах минимизации налоговых обязательств и (или) результаты проведенного анализа финансово-хозяйственной деятельности которых свидетельствуют о предполагаемых налоговых правонарушениях.

Предложенная Концепция предусматривает также проведение налогоплательщиком самостоятельной оценки рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности (разд. 4).

Общедоступными критериями самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемыми налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, могут являться:

- налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности);
- отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов;
- отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период;
- опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг);
- выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации;
- неоднократное приближение к предельному значению установленных НК РФ величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы (смотрите разд. 8.1 "Специальные налоговые режимы" части второй НК РФ);
- отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год;
- построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками ("цепочки контрагентов") без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели);
- непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности;
- неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения ("миграция" между налоговыми органами);
- значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики;
- ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

Обратите внимание, что при оценке указанных показателей налоговый орган в обязательном порядке анализирует возможность извлечения либо наличие необоснованной налоговой выгоды, в том числе по обстоятельствам, указанным в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды".

Как отмечается в Концепции, систематическое проведение самостоятельной оценки рисков по результатам финансово-хозяйственной деятельности позволит налогоплательщику своевременно оценить налоговые риски и уточнить свои налоговые обязательства.

Раздел 5 Концепции фиксирует результаты ее внедрения и гласит, что предлагаемая система планирования позволит:

- для налогоплательщиков - максимально уменьшить вероятность того, что выездная налоговая проверка в текущем году затронет законопослушного налогоплательщика, полностью исполнившего свои обязательства перед бюджетом;

- для налоговых органов - выявить наиболее вероятные "зоны риска" (нарушения законодательства о налогах и сборах), своевременно отреагировать на возможное совершение налоговых правонарушений и определить необходимые мероприятия налогового контроля.

Принципы, заложенные в рассматриваемой Концепции, позволят реализовать:

- формирование единого подхода к планированию выездных налоговых проверок;
- стимулирование налогоплательщиков в части соблюдения законодательства о налогах и сборах;
- повышение налоговой грамотности и дисциплины налогоплательщиков.

На интернет-сайте ФНС России опубликованы Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок. Но обратите внимание, что соответствие деятельности налогоплательщика всем предложенным и рекомендованным критериям не является основанием возникновения у налогоплательщика неблагоприятных правовых последствий. В соответствии с Концепцией планирование выездных налоговых проверок ведется на основе принципа двусторонней ответственности налогоплательщиков и налоговых органов, при соблюдении которого первые стремятся к исполнению своих налоговых обязательств, а вторые - к обоснованному отбору налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

Представляется, что установленные критерии оценки рисков не только позволяют налоговому органу эффективно планировать свою контрольную деятельность, но и дают возможность налогоплательщику самостоятельно выявить и исправить допущенные при исчислении налогов ошибки, а также избежать попадания в план выездных проверок налогового органа. Данное мнение подтверждается Письмом ФНС России от 31 июля 2007 г. N 06-1-04/505 "О соответствии хозяйствующих субъектов Общедоступным критериям самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемым налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок".

Обратите внимание, что при планировании объектов для выездных налоговых проверок налоговые органы не связаны только Общедоступными критериями оценки рисков и могут руководствоваться другими признаками, которые, по их мнению, пусть и косвенно, но свидетельствуют о нарушении налогоплательщиками налогового законодательства.

Предварительная работа по проведению выездных налоговых проверок состоит из двух этапов:

- планирование - отбор налогоплательщиков для их включения в план проверок и составление списка кандидатов для проверки;
- подготовка - углубленное изучение информации об уже включенных в план налогоплательщиках с целью создания условий для более эффективного проведения контрольных мероприятий.

Для отбора налогоплательщиков при планировании выездных налоговых проверок налоговые органы активно используют:

- информацию, полученную в рамках проведения камеральных налоговых проверок;
- информацию, полученную в рамках анализа финансово-хозяйственной деятельности;
- сведения из досье налогоплательщика.

В дополнение к этому также могут применяться внутренние информационные ресурсы ФНС России, а также информация, получаемая из внешних источников.

Смотрите, например, Постановление ФАС Московского округа от 31 марта 2006 г., 29 марта 2006 г. N КА-А40/2434-06 по делу N А40-46152/05-108-210: как следует из материалов дела, в ходе камеральной проверки налоговой инспекцией установлен факт занижения налогоплательщиком цены реализации продукции (куриные окорока). Налоговые органы в подтверждение своего вывода указали, что цена реализации данной продукции в рассматриваемом налоговом периоде на 50% меньше цен на реализуемые иными участниками рынка идентичные товары (куриные окорока производства США), опубликованных в свободной печати и в Интернете.

1.3. Период и налоги, по которым могут проводиться выездные налоговые проверки

В соответствии с положениями Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) выездная налоговая проверка налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов проводится на территории (в помещении) налогоплательщика должностными лицами налоговых органов на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа. О том, за какой же период и по каким налогам может быть проведено такое мероприятие налогового контроля, вы узнаете из данного раздела.

Пункт 3 ст. 89 НК РФ гласит, что выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам.

Предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов (п. 4 ст. 89 НК РФ). При этом в рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки (подробнее об этом смотрите в разъяснениях ФНС России, данных в Письме от 19 сентября 2005 г. N 06-1-04/474 "О порядке назначения выездной налоговой проверки"). Указанный срок, как представляется, обусловлен давностью привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности за налоговое правонарушение, которая составляет три года.

В соответствии с разъяснениями, предоставленными ФНС России в Письме от 22 октября 2007 г. N ШТ-6-03/809@ "О направлении Письма Минфина России от 19 июня 2007 г. N 03-07-08/160", срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке (смотрите, например, Постановление ФАС Поволжского округа от 21 января 2009 г. по делу N А12-7693/2008).

В соответствии с п. 2 ст. 89 НК РФ решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица (смотрите, например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 14 мая 2008 г. по делу N А56-31372/2007; Постановление ФАС Северо-Западного округа от 8 мая 2008 г. по делу N А56-19608/2007).

Форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (смотрите форму данного решения в Приложении N 1 к Приказу ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению Акта налоговой проверки").

Решение о проведении выездной налоговой проверки должно содержать следующие сведения:

- полное и сокращенное наименования либо фамилию, имя, отчество налогоплательщика;
- предмет проверки, то есть налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке;
- периоды, за которые проводится проверка;
- должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки.

Что касается проверки периодов текущего года, то налоговые органы всегда исходили из того, что закон не ограничивает их права на проведение камеральных и выездных налоговых проверок за текущий год.

В п. 5 ст. 89 НК РФ закреплено, что налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период (смотрите, например, Постановление ФАС Центрального округа от 19 февраля 2009 г. по делу N A08-2803/2008-25; Постановление ФАС Центрального округа от 15 апреля 2008 г. по делу N A36-2862/2007; Постановление ФАС Поволжского округа от 18 декабря 2007 г. по делу N A65-5017/07).

Также они не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителем федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов (смотрите Постановление Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. N 506 "Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе"), о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения.

Установленный запрет теперь является практически абсолютным, и налоговые органы не имеют возможности до истечения календарного года с момента проведения первой проверки провести выездную налоговую проверку по тем же налогам и за тот же период.

При определении количества выездных налоговых проверок налогоплательщика не учитывается количество проведенных самостоятельных выездных налоговых проверок его филиалов и представительств (смотрите, например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 27 апреля 2009 г. по делу N A56-27517/2008).

При этом отмечаем, что одно лицо может быть проверено как в ходе одной выездной налоговой проверки сразу и в качестве налогоплательщика, и в качестве плательщика сборов, и в качестве налогового агента, так и во время проведения разных выездных налоговых проверок, в предмете которых должно быть указание, в качестве кого проверяется это лицо. Причем такие проверки не будут признаваться повторными, так как проверяются различные участники налоговых правоотношений.

Таким образом, проведение за один и тот же период выездной налоговой проверки организации как налогоплательщика и выездной налоговой проверки этой же организации как налогового агента не противоречит положениям НК РФ, поскольку согласно ст. 9 НК РФ это два самостоятельных вида участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Заметим, что у налогового органа нет обязанности проводить такие проверки одновременно, это его право.

Обратите внимание при этом, что повторной выездной налоговой проверкой налогоплательщика признается выездная налоговая проверка, проводимая независимо от времени проведения предыдущей проверки по тем же налогам и за тот же период.

При назначении повторной выездной налоговой проверки правило относительно запрета на проведение двух и более выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам за один и тот же период не действует (смотрите, например, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 13 января 2009 г. N A58-2053/08-0325-Ф02-6772/08 по делу N A58-2053/2008-0325).

Однако при проведении повторной выездной налоговой проверки может быть также проверен лишь период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении повторной выездной налоговой проверки.

Повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться только в случаях, прямо установленных налоговым законодательством, а именно:

- вышестоящим налоговым органом - в порядке контроля над деятельностью налогового органа, проводившего проверку (по вопросу конституционности данного положения смотрите Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17 марта 2009 г. N 5-П);

- налоговым органом, ранее проводившим проверку, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) - в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. В рамках этой повторной выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация (смотрите, например, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 26 августа 2008 г. N A78-494/08-Ф02-4038/08 по делу N A78-494/08).

Таким образом, если перечисленные основания отсутствуют, то налоговый орган не вправе осуществлять повторную выездную налоговую проверку по одним и тем же налогам в течение одного периода.

Обратите особое внимание, что, если при проведении повторной выездной налоговой проверки выявлен факт совершения налогоплательщиком налогового правонарушения, которое не было выявлено при проведении первоначальной выездной налоговой проверки, к налогоплательщику не применяются налоговые санкции, за исключением случаев, когда невыявление факта налогового правонарушения при проведении первоначальной налоговой проверки явилось результатом сговора между налогоплательщиком и должностным лицом налогового органа. Данное положение применяется к правоотношениям, возникающим в связи с проведением повторной выездной налоговой проверки, в случае, если решение о проведении первоначальной выездной налоговой проверки было принято после 1 января 2007 г.

Так, ВАС РФ отменил судебные акты предыдущих инстанций и направил дело об оспаривании решения налогового органа на новое рассмотрение, указав, что вывод судов о том, что повторную выездную налоговую проверку, проводившуюся в порядке контроля над деятельностью налогового органа, можно признать таковой только в случае, если по ее результатам была дана оценка деятельности проверяемого налогового органа, в том числе в виде отмены или изменения решения, принятого по результатам первоначальной налоговой проверки, не основан на законе, поскольку таких требований налоговое законодательство не содержит (смотрите подробнее Постановление Президиума ВАС РФ от 17 июля 2007 г. N 11974/06).

Итак, как уже было отмечено выше, НК РФ содержит ряд условий проведения выездной налоговой проверки.

Во-первых, выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) может проводиться по одному или нескольким налогам.

Во-вторых, налоговый орган не вправе проводить в течение одного календарного года две выездные налоговые проверки и более по одним и тем же налогам за один и тот же период. При этом проверки в течение календарного года по разным налогам либо за разные периоды деятельности налогоплательщика не являются повторными.

Выше уже были рассмотрены ситуации, которые можно назвать своеобразными исключениями из общего правила. Необходимо упомянуть еще об одном исключении. В соответствии с п. 11 ст. 89 НК РФ выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, может проводиться независимо от времени проведения и предмета предыдущей проверки. При этом

проверяется период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки (то есть лишь в этом отношении действует общее правило).

В связи с этим отмечаем, что при реорганизации обязанность по уплате налогов возлагается на правопреемников организации. Выездная налоговая проверка же является обязательным элементом процедуры ликвидации юридического лица.

1.4. Процессуальные действия в период выездной налоговой проверки

В рамках выездной проверки налоговые органы в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации (далее - НК РФ) имеют право совершать разнообразные контрольные (процессуальные) действия. Бесспорно, налоговые проверки являются наиболее распространенной формой налогового контроля осуществления предпринимательской деятельности. Мы рассмотрим вопросы осуществления основных процессуальных действий, с которыми могут столкнуться налогоплательщики в ходе выездных налоговых проверок, с учетом разъяснений контролирующих органов и сложившейся арбитражной практики.

Несмотря на яркую палитру правоприменительной налоговой практики, специалисты так и не выработали единых подходов к такой определяющей категории налогового права, как "налоговый процесс". Попробуем разобраться с этим, взяв за основу соотношение понятий "производство" и "процесс" как общего и особенного (частного).

Представляется, что под налоговым процессом следует понимать правоотношения, урегулированные процессуальными нормами налогового права при осуществлении налоговым органом производства по налоговому контролю, включающему в себя налоговые проверки, отдельные контрольно-учетные действия, а также производство по делам о налоговых правонарушениях.

Исходя из указанного определения налогового процесса, можно выделить следующие основные признаки, его характеризующие:

- наличие специального субъектного состава в лице государственного органа. Согласно ст. 30 НК РФ таковым является федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, а именно Федеральная налоговая служба и ее территориальные органы. В случаях, предусмотренных НК РФ, полномочиями налоговых органов обладают таможенные органы и органы государственных внебюджетных фондов;

- налоговые процессуальные отношения возникают на стадии налогового контроля и иных контрольно-учетных действий процессуального характера, осуществляемых налоговым органом. Причиной для возбуждения в отношении налогоплательщика соответствующего производства, являются как факты правонарушений, так и другие юридические основания. Например, нормы налогового закона возлагают на налоговый орган обязанность проводить контрольно-налоговые мероприятия вне связи с фактами, предполагающими наличие состава налогового правонарушения (ст. ст. 31, 87, 88, 89 НК РФ);

- при производстве налогового контроля должностное лицо должно составить акт о проведенной проверке (смотрите ст. 100 НК РФ), даже если в нем не будет содержаться выявленных нарушений, что во многом является следствием специфики налогового контроля как процессуального действия в целом (распространяется только на выездные налоговые проверки). Более того, каждое отдельное процессуальное действие также оформляется соответствующим образом;

- со ст. 92 по ст. 95 НК РФ содержится определенный основной набор средств и методов проверки, которые позволяют определить пределы и рамки осуществления действий по производству налогового контроля.

В соответствии с п. 1 ст. 92 НК РФ должностное лицо налогового органа, производящее выездную налоговую проверку, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, вправе производить осмотр территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов (смотрите, например, Постановление ФАС Поволжского округа от 4 июля 2006 г. по делу N А49-954/06-94А/22; Постановление ФАС Уральского округа от 19 декабря 2005 г. N Ф09-5791/05-С1 по делу N А60-21753/05; Постановление ФАС Уральского округа от 21 апреля 2005 г. N Ф09-1580/05-АК по делу N А47-8530/04).

Поводом к проведению осмотра может явиться наличие у налогового органа информации о полученных налогоплательщиком товарно-материальных ценностях, не отраженных в бухгалтерском учете, о наличии производственных мощностей (цехов) и других структурных подразделений, осуществляющих виды деятельности, не отраженные в учредительных документах налогоплательщика, о производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), выручка от реализации которой не показывается в учете и отчетности, о занижении объемов, расценок в строительстве по актам выполненных работ и в других аналогичных случаях.

Пункт 2 ст. 92 НК РФ регламентирует, что осмотр документов и предметов вне рамок выездной налоговой проверки допускается, если документы и предметы были получены должностным лицом налогового органа в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля или при согласии владельца этих предметов на проведение их осмотра (смотрите, например, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 29 мая 2008 г. N Ф04-1880/2008(2272-А27-29) по делу N А27-7450/2007-6; Постановление ФАС Центрального округа от 6 декабря 2006 г. по делу N А08-11840/05-7).

Обратите внимание, что согласно п. 3 ст. 92 НК РФ осмотр производится в присутствии понятых (смотрите, например, Постановление ФАС Центрального округа от 18 июня 2007 г. по делу N А35-1857/06-С18; Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 16 марта 2006 г. N Ф04-2374/2006(20768-А46-23) по делу N 13-733/05).

При проведении осмотра вправе участвовать лицо, в отношении которого осуществляется налоговая проверка, или его представитель, а также специалисты.

В необходимых случаях при осмотре производятся фото- и киносъемка, видеозапись, снимаются копии с документов или другие действия (п. 4 ст. 92 НК РФ).

При этом согласно п. 5 ст. 99 НК РФ фотографические снимки и негативы, киноленты, видеозаписи и другие материалы, выполненные при производстве действия, прилагаются к протоколу, составленному при производстве действий по осуществлению налогового контроля.

В п. 5 ст. 92 НК РФ также указано, что при производстве осмотра составляется протокол (форму протокола можно найти в Приложении N 4 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

Истребование документов - это следующее процессуальное действие, которое будет нами рассмотрено. Данное действие происходит в соответствии с положениями, предусмотренными ст. 93 НК РФ.

Согласно п. 2 ст. 93 НК РФ истребуемые документы представляются в виде заверенных проверяемым лицом копий. Копии документов организации заверяются подписью ее руководителя (заместителя руководителя) и (или) иного уполномоченного лица и печатью этой организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Документы, которые были истребованы в ходе налоговой проверки, представляются в течение 10 дней со дня вручения соответствующего требования.

В случае если проверяемое лицо не имеет возможности представить истребуемые документы в течение 10 дней, оно в течение дня, следующего за днем получения требования о представлении документов, письменно уведомляет проверяющих должностных лиц налогового органа о невозможности представления в указанные сроки документов с указанием причин, по которым истребуемые документы не могут быть представлены в установленные сроки, и о сроках, в течение которых проверяемое лицо может представить истребуемые документы.

В течение двух дней со дня получения такого уведомления руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе на основании этого уведомления продлить сроки представления документов или отказать в продлении сроков, о чем выносится отдельное решение (его форму смотрите в Приложении N 4 к Приказу ФНС России от 6 марта 2007 г. N ММ-3-06/106@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

Обратите внимание, что в ходе проведения налоговой проверки налоговые органы не вправе истребовать у проверяемого лица документы, ранее представленные в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного проверяемого лица. Указанное ограничение не распространяется на случаи, когда документы ранее представлялись в налоговый орган в виде подлинников, возвращенных впоследствии проверяемому лицу, а также на случаи, когда документы, представленные в налоговый орган, были утрачены вследствие непреодолимой силы.

Статья 93.1 НК РФ взаимосвязана со ст. 93 НК РФ и является своего рода специальной по отношению к ней, так как непосредственно процедура представления документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках происходит по общим правилам ст. 93 НК РФ, гласящей об истребовании документов при проведении налоговых проверок.

К вашему сведению сообщаем, что ранее это процедура носила название "Встречная налоговая проверка", сегодня этот термин по-прежнему используется, но уже неофициально.

В соответствии со ст. 93.1 НК РФ определяется процедура истребования документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках.

Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), эти документы (информацию).

В случае если вне рамок проведения налоговых проверок у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получения информации относительно конкретной сделки, должностное лицо налогового органа вправе истребовать эту информацию у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих информацией об этой сделке.

Отмечаем, что данные положения выставляют определенные рамки, не предоставляя право представителям налогового органа запрашивать любую информацию в данном случае (смотрите, например, Постановление ФАС Дальневосточного округа от 20 мая 2009 г. N Ф03-2111/2009 по делу N А24-3473/2008).

Налоговый орган, осуществляющий налоговые проверки или иные мероприятия налогового контроля, направляет письменное поручение об истребовании документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), в налоговый орган по месту учета лица, у которого должны быть истребованы указанные документы (информация) (форму такого поручения смотрите в Приложении N 6 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@

"Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

При этом в поручении указывается, при проведении какого мероприятия налогового контроля возникла необходимость в представлении документов (информации), а при истребовании информации относительно конкретной сделки указываются также сведения, позволяющие идентифицировать эту сделку.

В течение пяти дней со дня получения поручения налоговый орган по месту учета лица, у которого истребуются документы (информация), направляет этому лицу требование о представлении документов (информации) (форму такого требования смотрите в Приложении N 5 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N MM-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

К данному требованию прилагается копия поручения об истребовании документов (информации).

Заметим, что предприятию, получившему требование со ссылкой на ст. 93.1 НК РФ в связи с проведением налоговой проверки контрагента, следует проверить, как объем запрашиваемых документов связан с этой проверкой. В частности, следует проверить соответствие перечня документов, указанных в требовании, перечню, указанному в копии поручения об истребовании документов, которая приложена к требованию.

Выемка документов и предметов - это еще одно весьма серьезное процессуальное действие, проводимое в рамках выездной проверки налоговых органов. Регламентирована такая выемка ст. 94 НК РФ.

Это действие производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку (смотрите Приложение N 7 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N MM-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

Указанное постановление подлежит утверждению руководителем (его заместителем) соответствующего налогового органа.

Не допускается производство выемки документов и предметов в ночное время. Выемка документов и предметов производится в присутствии понятых и лиц, у которых производится выемка документов и предметов. В необходимых случаях для участия в производстве выемки приглашается специалист.

До начала выемки должностное лицо налогового органа предъявляет постановление о производстве выемки и разъясняет присутствующим лицам их права и обязанности. При этом должностное лицо налогового органа предлагает лицу, у которого производится выемка документов и предметов, добровольно выдать их, а в случае отказа производит выемку принудительно. В случае отказа 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, избегая причинения не вызываемых необходимостью повреждений запоров, дверей и других предметов.

Обратите особое внимание, не подлежат изъятию документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки (смотрите, например, Постановление ФАС Уральского округа от 1 ноября 2005 г. N Ф09-4928/05-С2 по делу N А76-9316/05).

Все изымаемые документы и предметы предъявляются понятым и другим лицам, участвующим в производстве выемки, и в случае необходимости упаковываются на месте выемки.

Изъятые документы должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора). В случае отказа налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) скрепить

печатью или подписью изымаемые документы в протоколе о выемке делается специальная отметка (форма протокола закреплена в Приложении N 8 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

Согласно положениям ст. 95 НК РФ в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен эксперт. Экспертиза назначается в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле.

Отмечаем, что вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта.

Назначается экспертиза постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку (форму такого постановления смотрите в Приложении N 9 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

В постановлении указываются основания для назначения экспертизы, фамилия эксперта и наименование организации, в которой должна быть произведена экспертиза, вопросы, поставленные перед экспертом, и материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта.

Эксперт вправе знакомиться с материалами проверки, относящимися к предмету экспертизы, заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов. Он может отказаться от дачи заключения, если предоставленные ему материалы являются недостаточными или если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы.

Свое заключение эксперт дает в письменной форме от своего имени. В заключении эксперта излагаются проведенные им исследования, сделанные в результате их выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы. Если эксперт при производстве экспертизы установит имеющие значение для дела обстоятельства, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение.

В соответствии с п. 6 ст. 95 НК РФ должностное лицо налогового органа, которое вынесло постановление о назначении экспертизы, обязано ознакомить с этим постановлением проверяемое лицо и разъяснить его права, предусмотренные п. 7 ст. 95 НК РФ, о чем составляется протокол (форму протокола об ознакомлении проверяемого лица с постановлением смотрите в Приложении N 10 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

Пункт 7 ст. 95 НК РФ гласит, что при назначении и производстве экспертизы проверяемое лицо имеет право:

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

В п. 10 ст. 95 НК РФ получило фиксацию положение, согласно которому дополнительная экспертиза назначается в случае недостаточной ясности или полноты заключения и поручается тому же или другому эксперту. Повторная же экспертиза назначается в случае необоснованности заключения эксперта или сомнений в его

правильности и поручается однозначно уже другому эксперту. Эти виды экспертизы назначаются с соблюдением всех вышеназванных требований ст. 95 НК РФ.

1.5. Тактика поведения налогоплательщиков при проведении выездной налоговой проверки

В целях защиты прав и законных интересов налогоплательщика необходима всесторонняя оценка рисков и определение конкретных действий, предпринимаемых в ходе налоговых проверок. Опыт показывает, что возможности, предусмотренные законодательством, не в полной мере используются налогоплательщиками, что в итоге оборачивается для них неблагоприятными налоговыми последствиями. Настоящий раздел должен стать своеобразной памяткой налогоплательщика в части его реакции на выездную налоговую проверку и поведения во время нее.

Сегодня на практике нередко встречаются случаи, когда во время проведения налоговых проверок принимаемые налоговыми органами акты и действия (бездействие) их должностных лиц не только нарушают права и законные интересы налогоплательщика, но и препятствуют осуществлению экономической деятельности. При этом у проверяемого субъекта есть два варианта поведения: выполнять требования налогового органа и его должностных лиц (лояльная политика) либо занять более жесткую позицию и не выполнять такие требования.

Прежде всего необходимо определиться, какая именно налоговая проверка назначена. Налоговый кодекс Российской Федерации (далее - НК РФ) в ст. 87 предусматривает два возможных вида налоговых проверок: камеральную налоговую проверку и выездную налоговую проверку. Повторная выездная налоговая проверка проводится в большей степени по правилам, предусмотренным налоговым законодательством для выездной проверки, и является разновидностью последней.

В зависимости от того, какая именно проверка назначена, следует выбрать своеобразную тактику поведения. И если при проведении камеральной налоговой проверки налогоплательщику достаточно знать определенный набор своих прав и обязанностей, а также прав и обязанностей представителей налогового органа, то к тактике своего поведения при проведении выездной налоговой проверки налогоплательщику необходимо подойти более серьезно.

Сначала поговорим о тех основных моментах статуса налогоплательщика, его правах и обязанностях, на которые необходимо обратить особое внимание.

Права налогоплательщиков, в том числе при проведении налоговых проверок, перечислены в ст. 21 НК РФ. Многие из них действительно могут сыграть важную, а иногда и решающую роль при условии их правильного и своевременного применения на практике. В соответствии с указанной статьей НК РФ налогоплательщику предоставлено право:

- получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения;

- на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов;

- представлять свои интересы в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, 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

(смотрите, например, Постановление ФАС Московского округа от 12 мая 2009 г. N КА-А41/3611-09 по делу N А41-19255/08; Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 16 апреля 2009 г. по делу N А01-1972/2008-12);

- присутствовать при проведении выездной налоговой проверки (смотрите, например, Постановление ФАС Московского округа от 12 марта 2009 г. N КА-А40/1670-09 по делу N А40-22512/08-141-71);

- получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов (смотрите Постановление ФАС Центрального округа от 7 мая 2007 г. по делу N А64-5197/06-19; Постановление ФАС Московского округа от 29 августа 2006 г. N КА-А41/7976-06 по делу N А41-К2-10142/05);

- требовать от должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков;

- не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам;

- обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц;

- на соблюдение и сохранение налоговой тайны;

- на возмещение в полном объеме убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц;

- на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов в случаях, предусмотренных НК РФ (смотрите, например, Постановление ФАС Уральского округа от 25 мая 2009 г. N Ф09-3310/09-С3 по делу N А07-13312/2008-А-ЧСЛ; Постановление ФАС Московского округа от 12 марта 2009 г. N КА-А40/1670-09 по делу N А40-22512/08-141-71).

Обратите внимание, что выше выборочно перечислены лишь основные права налогоплательщиков, о которых необходимо помнить при проведении выездной налоговой проверки. Налогоплательщики имеют также иные права, установленные НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах.

Согласно ст. 22 НК РФ налогоплательщикам (плательщикам сборов) гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов.

Порядок защиты прав и законных интересов налогоплательщиков (плательщиков сборов) определяется НК РФ и иными федеральными законами.

Права налогоплательщиков (плательщиков сборов) также обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов.

Отмечаем, что налогоплательщикам необходимо не только знать, но и уметь пользоваться своими правами для защиты интересов организации, а порой и своих собственных интересов (применительно, например, к таким субъектам, как руководитель и/или главный бухгалтер).

Наряду с этим налогоплательщик, пользуясь своими правами, всегда должен помнить и об обязанностях в рамках проведения выездной налоговой проверки. Перечислим некоторые из них:

- вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;

- представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, которые предусмотрены НК РФ, 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;

- в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов;

- обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов.

Подробнее об обязанностях налогоплательщиков в рамках выездной налоговой проверки смотрите в ст. ст. 23 и 89 НК РФ.

Обратите внимание также на положения ст. 33 НК РФ, закрепляющей общие нормы, касающиеся обязанностей должностных лиц налогового органа, а именно:

- действовать в строгом соответствии с НК РФ и иными федеральными законами;
- реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов;

- корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не унижать их честь и достоинство.

Отмечаем, что в соответствии со ст. 89 НК РФ визиту налогового инспектора в компанию в обязательном порядке должно предшествовать решение о проведении такой проверки, подписанное руководителем или заместителем руководителя налогового органа. При этом не допускается подписание указанного документа лицом, исполняющим обязанности руководителя или заместителя налогового органа, без точной расшифровки его должности и фамилии. В этом случае такой документ не может быть законным, поскольку отсутствует подпись полномочного лица.

В ходе проведения выездной проверки важно не забыть о реализации такого права, как возможность присутствия при проведении налоговой проверки. Причем, как следует из ст. 21 НК РФ, такое право есть не только у руководителя организации и/или ее главного бухгалтера, но и у любого иного лица при наличии доверенности, выданной ему на это юридическим лицом. Порой это бывает актуально, если уже в ходе проверки возникают какие-либо разногласия и требуется квалифицированная помощь сторонних специалистов или штатных сотрудников фирмы.

Не стоит игнорировать и такое право налогоплательщика, как возможность представления пояснений по исчислению и уплате налогов, поскольку многие из возникших неясностей могут разрешиться уже в ходе проверки. При этом такие объяснения могут даваться как устно, так и письменно, если в этом есть необходимость.

Итак, исходя из сущности выездной налоговой проверки и набора прав и обязанностей налогоплательщиков и налоговых органов в целом обозначаем следующие рекомендации для налогоплательщиков:

- помнить, что многие нарушения в бухгалтерском и налоговом учете могут быть устранены еще до того, как начнется выездная налоговая проверка. При возникновении каких-либо сомнений в правильности применения налогового законодательства существует в том числе и легальная возможность проконсультироваться у налоговых органов еще до начала выездной налоговой проверки;

- до начала проведения проверки необходимо по возможности уточнить, какие налоги будут проверяться. Такую информацию можно получить при изучении перечня вопросов, которые у представителя налогового органа должны быть готовы, когда он приходит к налогоплательщику с целью проведения проверки. Указанные вопросы, как правило, представляют собой программу проверки и, несмотря на служебное назначение, не являются конфиденциальными сведениями. При этом обратите внимание, что, если

какие-либо вопросы расписаны более детально, можно обоснованно предположить, что им будет уделено особое внимание;

- следует фиксировать нарушения налоговых органов, но не помогать их устранять. При выявлении нарушений, допущенных сотрудниками налоговых органов, следует составлять акт о нарушении с участием двух и более лиц, в присутствии которых это нарушение допущено;

- в ходе проверки следует оценивать последствия указаний налогоплательщика на допускаемые налоговыми инспекторами нарушения в ходе проверки;

- следует корректно отвечать на требования представителей налоговых органов;

- внимательно относиться к требованиям налоговых органов. Во время проверки инспекторы предъявляют налогоплательщикам немало требований: представить подтверждающие документы, дать необходимые пояснения и так далее, однако многие из таких требований не имеют законных оснований;

- перед исполнением требования налогового органа обязательно оценить свою позицию после совершения определенных действий. Нередко налоговые органы пытаются переложить свою работу на налогоплательщиков, например не изучают первичную документацию компании, а требуют представлять справки и выписки, содержащие сводные или аналитические данные. С одной стороны, налогоплательщик не обязан представлять документы, которых у него нет, а обязанность составлять новые документы специально для проверяющих лиц налогового органа законодательством не установлена. Поэтому налогоплательщик вправе сообщить налоговому органу об отсутствии затребованных документов. В то же время в некоторых случаях налогоплательщику гораздо выгоднее самому подготовить такие документы;

- внимательно изучить акт выездной налоговой проверки. Все указанные в акте нарушения должны быть подтверждены соответствующими законодательными актами.

Согласно ст. 103 НК РФ при проведении налогового контроля не допускается причинение неправомерного вреда налогоплательщику, плательщику сбора, налоговому агенту или их представителям либо имуществу, находящемуся в их владении, пользовании или распоряжении. Убытки, причиненные неправомерными действиями налоговых органов или их должностных лиц при проведении налогового контроля, подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход).

За причинение убытков налогоплательщику, налоговому агенту или их представителям в результате совершения неправомерных действий налоговые органы и их должностные лица несут ответственность, предусмотренную федеральными законами. Убытки, причиненные налогоплательщику, налоговому агенту или их представителям правомерными действиями должностных лиц налоговых органов, возмещению не подлежат, за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами.

Налогоплательщику при проведении выездной налоговой проверки полезно помнить основные принципы налоговой ответственности, закрепленные в ст. 108 НК РФ, а именно:

- никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ;

- никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения;

- предусмотренная налоговая ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством Российской Федерации;

- привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации;

- привлечение налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога и пени. Привлечение налогового агента к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности перечислить причитающиеся суммы налога и пени;

- лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы;

- неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Независимо от того, занимал налогоплательщик жесткую или лояльную политику в отношениях с налоговым органом, у него имеется в последующем право обжалования в установленном порядке актов налогового органа и действий (бездействия) его должностных лиц.

В соответствии со ст. 138 НК РФ акты налоговых органов могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд. Обратите внимание, что в свете последних изменений законодательства решение налогового органа, вынесенное по результатам проведения налоговой проверки, может быть обжаловано в суд только после его обжалования в вышестоящем налоговом органе (то есть в указанном случае обязателен досудебный порядок урегулирования спора).

В заключение остается лишь добавить, что, даже несмотря на ваше умение правильно анализировать свои действия, вряд ли вы не будете обеспокоены присутствием представителей налоговых органов в своей организации. Остается только заметить, однако, что, если хотя бы один раз вы сумели отстоять свою позицию и доказать свою правоту, вас в следующий раз уже не застанет врасплох известие о визите ревизора.

1.6. Порядок проведения выездной налоговой проверки

В п. 1 ст. 89 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) определен основной признак выездной налоговой проверки: она проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. Однако, в случае, если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, она может проводиться по месту нахождения налогового органа. Подробнее об этом, а также непосредственно о порядке проведения выездной налоговой проверки читайте в данном разделе.

Из анализа нормы п. 1 ст. 89 НК РФ также можно констатировать, что налоговые органы вправе проводить выездные налоговые проверки иностранных организаций по месту их учета в налоговых органах (смотрите Письмо Минфина России от 19 июня 2007 г. N 03-07-08/160).

В соответствии с п. 2 ст. 89 НК РФ решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица (смотрите, например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 14 мая 2008 г. по делу N А56-31372/2007; Постановление ФАС Северо-Западного округа от 8 мая 2008 г. по делу N А56-19608/2007).

Решение о проведении выездной налоговой проверки организации, отнесенной в порядке, предусмотренном ст. 83 НК РФ, к категории крупнейших налогоплательщиков,

выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика.

Самостоятельная выездная налоговая проверка филиала или представительства проводится на основании решения налогового органа по месту нахождения обособленного подразделения.

Решение о проведении выездной налоговой проверки должно содержать следующие сведения:

- полное и сокращенное наименования либо фамилию, имя, отчество налогоплательщика;
- предмет проверки, то есть налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке;
- периоды, за которые проводится проверка;
- должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки.

Форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (смотрите форму данного решения в Приложении N 1 к Приказу ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению Акта налоговой проверки").

Пункт 3 ст. 89 НК РФ гласит, что выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам.

Предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов (п. 4 ст. 89 НК РФ). При этом в рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

В соответствии с разъяснениями, предоставленными ФНС России в Письме от 22 октября 2007 г. N ШТ-6-03/809@ "О направлении Письма Минфина России от 19 июня 2007 г. N 03-07-08/160", срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке.

В п. 5 ст. 89 закреплено, что налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период (смотрите, например, Постановление ФАС Центрального округа от 19 февраля 2009 г. по делу N A08-2803/2008-25; Постановление ФАС Центрального округа от 15 апреля 2008 г. по делу N A36-2862/2007; Постановление ФАС Поволжского округа от 18 декабря 2007 г. по делу N A65-5017/07).

Также они не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителем федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов (смотрите Постановление Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. N 506 "Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе"), о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения.

При определении количества выездных налоговых проверок налогоплательщика не учитывается количество проведенных самостоятельных выездных налоговых проверок его филиалов и представительств (смотрите, например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 27 апреля 2009 г. по делу N A56-27517/2008).

Пункт 6 ст. 89 НК РФ регламентирует, что выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев (смотрите, например, Постановление ФАС Поволжского округа от 21 января 2009 г. по делу N А12-7693/2008).

Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев (форму решения о продлении выездной налоговой проверки смотрите в Приложении N 2 к Приказу ФНС России от 7 мая 2007 г. N ММ-3-06/281@ "Об утверждении рекомендуемых форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Согласно положениям Приложения N 2 к Приказу ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению Акта налоговой проверки" основаниями продления срока проведения выездной налоговой проверки до четырех и (или) шести месяцев могут являться:

- проведение проверок налогоплательщика, отнесенного к категории крупнейших;
- получение в ходе проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки информации от правоохранительных, контролирующих органов либо из иных источников, свидетельствующей о наличии у налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента нарушений законодательства о налогах и сборах и требующей дополнительной проверки;
- наличие форс-мажорных обстоятельств (затопление, наводнение, пожар, другое) на территории, где проводится проверка;
- другое.

В соответствии с п. 7 ст. 89 НК РФ в рамках выездной налоговой проверки налоговый орган вправе проверять деятельность филиалов и представительств налогоплательщика. Он также вправе проводить самостоятельную выездную налоговую проверку филиалов и представительств по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты региональных и (или) местных налогов.

Налоговый орган, проводящий самостоятельную выездную проверку филиалов и представительств, не вправе проводить в отношении филиала или представительства две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период.

Налоговый орган не вправе проводить в отношении одного филиала или представительства налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение одного календарного года.

При проведении самостоятельной выездной налоговой проверки филиалов и представительств налогоплательщика срок проверки не может превышать один месяц.

Пункт 8 ст. 89 НК РФ регламентирует, что срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке (смотрите, например, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 21 июля 2006 г. N Ф04-4300/2006(24420-А81-33) по делу N А81 -2976/05).

Обратите внимание, что руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки для:

- истребования документов (информации) (об этом подробнее смотрите ст. 93.1 НК РФ). Приостановление проведения выездной налоговой проверки в данном случае допускается не более одного раза по каждому лицу, у которого истребуются документы;

- получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации;
- проведения экспертиз;
- перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

Приостановление и возобновление проведения выездной налоговой проверки оформляются соответствующим решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, проводящего указанную проверку (формы данных документов смотрите в Приложении N 1 и Приложении N 2 к Приказу ФНС России от 6 марта 2007 г. N ММ-3-06/106@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

В решении о приостановлении выездной налоговой проверки указывается фамилия, имя, отчество руководителя организации (уполномоченного представителя организации), который ознакомлен с решением о приостановлении проводимой выездной налоговой проверки. Решение о возобновлении выездной налоговой проверки также должно доводиться до проверяемой организации. В таком решении указывается дата, с которой возобновляется проводимая выездная налоговая проверка (подробнее об этом смотрите в Письме Минфина России от 7 июля 2008 г. N 03-02-07/1-249).

Общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки не может превышать шесть месяцев.

В случае если проверка была приостановлена для целей получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации и в течение шести месяцев налоговый орган не смог получить запрашиваемую информацию, срок приостановления указанной проверки может быть увеличен еще 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.

Повторной выездной налоговой проверкой налогоплательщика признается выездная налоговая проверка, проводимая независимо от времени проведения предыдущей проверки, по тем же налогам и за тот же период.

При назначении повторной выездной налоговой проверки правило относительно запрета на проведение двух и более выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам за один и тот же период не действует (смотрите, например, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 13 января 2009 г. N А58-2053/08-0325-Ф02-6772/08 по делу N А58-2053/2008-0325).

При проведении повторной выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении повторной выездной налоговой проверки.

Повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться:

- вышестоящим налоговым органом - в порядке контроля над деятельностью налогового органа, проводившего проверку (по вопросу конституционности данного положения смотрите Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17 марта 2009 г. N 5-П);
- налоговым органом, ранее проводившим проверку, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) - в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. В рамках этой повторной выездной налоговой проверки проверяется

период, за который представлена уточненная налоговая декларация (смотрите, например, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 26 августа 2008 г. N А78-494/08-Ф02-4038/08 по делу N А78-494/08).

Если при проведении повторной выездной налоговой проверки выявлен факт совершения налогоплательщиком налогового правонарушения, которое не было выявлено при проведении первоначальной выездной налоговой проверки, к налогоплательщику не применяются налоговые санкции, за исключением случаев, когда невыявление факта налогового правонарушения при проведении первоначальной налоговой проверки явилось результатом сговора между налогоплательщиком и должностным лицом налогового органа. Обратите внимание, что данное положение применяется к правоотношениям, возникающим в связи с проведением повторной выездной налоговой проверки, в случае, если решение о проведении первоначальной выездной налоговой проверки было принято после 1 января 2007 г. (смотрите, например, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 29 августа 2008 г. по делу N А29-901/2008).

В соответствии с п. 11 ст. 89 НК РФ выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, может проводиться независимо от времени проведения и предмета предыдущей проверки. При этом проверяется период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Налогоплательщик обязан обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов.

При проведении выездной налоговой проверки у налогоплательщика могут быть истребованы необходимые для проверки документы (смотрите ст. 93 НК РФ).

Ознакомление должностных лиц налоговых органов с подлинниками документов допускается только на территории налогоплательщика, за исключением случаев проведения выездной налоговой проверки по месту нахождения налогового органа, а также случаев, предусмотренных ст. 94 "Выемка документов и предметов" НК РФ.

Пункт 13 ст. 89 НК РФ закрепляет положение, согласно которому при необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика (об этом подробнее смотрите Приказ Минфина России N 20н, МНС России N ГБ-3-04/39 от 10 марта 1999 г. "Об утверждении Положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке"), а также производить осмотр производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, в порядке, установленном ст. 92 "Осмотр" НК РФ.

При наличии у осуществляющих выездную налоговую проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов (смотрите ст. 94 НК РФ) (смотрите также Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 18 июня 2008 г. N А33-10182/07-Ф02-2601/08 по делу N А33-10182/07; Постановление ФАС Уральского округа от 3 марта 2005 г. N Ф09-677/05-АК по делу N А34-4590/04).

В последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющий обязан составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику или его представителю (форму данной справки можно найти в Приложении N 2 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

В случае если налогоплательщик (его представитель) уклоняется от получения справки о проведенной проверке, указанная справка направляется налогоплательщику заказным письмом по почте.

1.7. Сроки проведения выездной налоговой проверки и их продление

Налоговое законодательство устанавливает несколько видов сроков для выездной налоговой проверки, такие как сроки проведения проверки; сроки продления проверки; сроки приостановления проверки; специальные сроки самостоятельной проверки филиалов (представительств). Четкое определение сроков проведения и продления выездной налоговой проверки представляет собой важную процессуальную гарантию защиты прав и интересов налогоплательщиков.

В срок проведения выездной налоговой проверки включаются только те периоды времени, в течение которых проверяющие находились непосредственно на территории налогоплательщика. А именно время проведения инвентаризации, осмотра (обследования) территорий и помещений, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, выемки документов и предметов, а также изучения проверяющими лицами документов налогоплательщика непосредственно на его территории.

Сегодняшнее налоговое законодательство, а в частности, Налоговый кодекс Российской Федерации (далее НК РФ) с многочисленным количеством внесенных в его статьи изменений, в целом направлено на упорядочение налоговых проверок и документооборота в налоговой сфере. На данный момент конкретизированы сроки проведения и продления выездной налоговой проверки, а также предусмотрены основания, по которым налоговый орган вправе приостановить ее проведение.

В соответствии с п. 6 ст. 89 НК РФ выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев.

Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев (смотрите, например, Постановление ФАС Поволжского округа от 27 января 2009 г. по делу N А12-12024/2008-С26).

Форму соответствующего решения о продлении срока проведения выездной налоговой проверки смотрите в Приложении N 2 к Приказу ФНС России от 7 мая 2007 г. N ММ-3-06/281@ "Об утверждении рекомендуемых форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах".

В соответствии с п. 7 ст. 89 НК РФ при проведении самостоятельной выездной налоговой проверки филиалов и представительств налогоплательщика срок проверки не может превышать один месяц. Обращаем ваше внимание, что до 1 января 2007 г. указанная статья НК РФ не содержала положения о сроке проведения самостоятельной выездной налоговой проверки филиала или представительства, поэтому срок проведения такой проверки исчислялся по общему правилу, то есть составлял два месяца.

Согласно п. 8 ст. 89 НК РФ срок проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке (смотрите, например, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 21 июля 2006 г. N Ф04-4300/2006(24420-А81-33) по делу N А81-2976/05).

Необходимо обратить внимание и на то, что рассматриваемая норма п. 8 ст. 89 НК РФ является изъятием из закрепленного в п. 2 ст. 6.1 части первой НК РФ общего правила исчисления сроков, согласно которому течение срока начинается на следующий день после календарной даты или наступления события (совершения действия), которым

определено его начало. В данном случае срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется именно со дня вынесения решения о назначении проверки, а не следующего за ним дня.

Также отмечаем, что поскольку ст. 89 НК РФ не установлено иное, то при исчислении срока проведения проверки применяются следующие правила ст. 6.1 НК РФ:

- срок, исчисляемый месяцами, истекает в соответствующие месяц и число последнего месяца срока. Если окончание срока приходится на месяц, в котором нет соответствующего числа, то срок истекает в последний день этого месяца;

- в случаях же, когда последний день срока приходится на день, признаваемый в соответствии с законодательством Российской Федерации выходным и (или) нерабочим праздничным днем, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день.

Сообщаем, что форму решения о проведении выездной налоговой проверки можно найти в Приложении N 1 к Приказу ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению Акта налоговой проверки".

Форму справки о проведенной выездной налоговой проверке смотрите в Приложении N 2 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах".

Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Приказом ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению Акта налоговой проверки" утверждены такие Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки и закреплены в Приложении N 2 к нему.

В соответствии с п. 3 данного документа основаниями продления срока проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки до четырех и (или) шести месяцев могут являться:

- проведение проверок налогоплательщика, отнесенного к категории крупнейших;
- получение в ходе проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки информации от правоохранительных, контролирующих органов либо из иных источников, свидетельствующей о наличии у налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента нарушений законодательства о налогах и сборах и требующей дополнительной проверки (смотрите, например, Постановление ФАС Центрального округа от 23 апреля 2009 г. по делу N A23-2551/08А-14-174);

- наличие форс-мажорных обстоятельств (затопление, наводнение, пожар и тому подобное) на территории, где проводится проверка. При этом обратите внимание, что законодательство не предусматривает зависимость срока продления проверки от того, пострадали ли документы в результате форс-мажорных обстоятельств или нет;

- проведение проверок организаций, имеющих в своем составе несколько обособленных подразделений, а именно:

- 1) четыре и более обособленных подразделения - срок продления до четырех месяцев;

2) менее четырех обособленных подразделений - до четырех месяцев, в случае если доля уплачиваемых налогов, приходящаяся на данные обособленные подразделения, составляет не менее 50 процентов от общей суммы налогов, уплачиваемых организацией, и (или) удельный вес имущества на балансе обособленных подразделений составляет не менее 50 процентов от общей стоимости имущества организации;

3) десять и более обособленных подразделений - до шести месяцев;

- непредставление налогоплательщиком, плательщиком сбора, налоговым агентом в установленный в соответствии с п. 3 ст. 93 НК РФ срок документов, необходимых для проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки (смотрите, например, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 17 декабря 2007 г. по делу N A28-5338/2007-191/21).

В соответствии с п. 3 ст. 93 НК РФ документы, которые были истребованы в ходе налоговой проверки, представляются в течение 10 дней со дня вручения соответствующего требования.

В случае если проверяемое лицо не имеет возможности представить истребуемые документы в течение 10 дней, оно в течение дня, следующего за днем получения требования о представлении документов, письменно уведомляет проверяющих должностных лиц налогового органа о невозможности представления в указанные сроки документов с указанием причин, по которым истребуемые документы не могут быть представлены в установленные сроки, и о сроках, в течение которых проверяемое лицо может представить истребуемые документы.

В течение двух дней со дня получения такого уведомления руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе на основании этого уведомления продлить сроки представления документов или отказать в продлении сроков, о чем выносится отдельное решение (форму такого решения смотрите в Приложении N 4 к Приказу ФНС России от 6 марта 2007 г. N ММ-3-06/106@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах");

- иные обстоятельства.

Из существа изложенных оснований для продления проведения выездной налоговой проверки очевидно, что список подобных обстоятельств является не исчерпывающим. При этом необходимость и сроки продления выездной (повторной выездной) налоговой проверки определяются исходя из длительности проверяемого периода, объемов проверяемых и анализируемых документов, количества налогов и сборов, по которым назначена проверка, количества осуществляемых проверяемым лицом видов деятельности, разветвленности организационно-хозяйственной структуры проверяемого лица, сложности технологических процессов и других обстоятельств.

Для продления срока проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки налоговым органом, проводящим проверку, в вышестоящий налоговый орган направляется мотивированный запрос о продлении срока проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки.

Решение о продлении срока выездной (повторной выездной) налоговой проверки принимает руководитель (заместитель руководителя) ФНС России:

- при продлении срока повторной выездной налоговой проверки, проводимой управлением ФНС России по субъекту Российской Федерации в порядке контроля над деятельностью налогового органа, проводившего проверку;

- при продлении срока выездной (повторной выездной) налоговой проверки, проводимой межрегиональной инспекцией ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам;

- при продлении срока выездной (повторной выездной) налоговой проверки, проводимой ФНС России. В этом случае мотивированный запрос о продлении срока проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки представляется

руководителю (заместителю руководителя) ФНС России руководителем проверяющей группы (бригады).

В остальных случаях решение о продлении срока выездной (повторной выездной) налоговой проверки принимает руководитель (заместитель руководителя) управления ФНС России по субъекту Российской Федерации.

1.8. Приостановление выездной налоговой проверки

В свете последних изменений одной из новелл Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) является закрепление института приостановления выездных налоговых проверок. Эти изменения были вызваны изменением подхода к исчислению срока проведения такой проверки. Введение института приостановления выездных налоговых проверок создает определенный баланс интересов, позволяя налоговым органам выполнять возложенные на них задачи по осуществлению налогового контроля, и в то же время является гарантией от злоупотреблений для налогоплательщиков.

Пункт 6 ст. 89 НК РФ регламентирует, что выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев (смотрите, например, Постановление ФАС Поволжского округа от 21 января 2009 г. по делу N А12-7693/2008).

Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев (форму решения о продлении выездной налоговой проверки смотрите в Приложении N 2 к Приказу ФНС России от 7 мая 2007 г. N ММ-3-06/281@ "Об утверждении рекомендуемых форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Согласно положениям Приложения N 2 к Приказу ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению Акта налоговой проверки" основаниями продления срока проведения выездной налоговой проверки до четырех и (или) шести месяцев могут являться:

- проведение проверок налогоплательщика, отнесенного к категории крупнейших;
- получение в ходе проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки информации от правоохранительных, контролирующих органов либо из иных источников, свидетельствующей о наличии у налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента нарушений законодательства о налогах и сборах и требующей дополнительной проверки;
- наличие форс-мажорных обстоятельств (затопление, наводнение, пожар, другое) на территории, где проводится проверка;
- другое.

Пункт 8 ст. 89 НК РФ регламентирует, что срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке (смотрите, например, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 21 июля 2006 г. N Ф04-4300/2006(24420-А81-33) по делу N А81-2976/05).

Форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и

сборов (смотрите форму данного решения в Приложении N 1 к Приказу ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению Акта налоговой проверки").

В последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющий обязан составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику или его представителю (форму данной справки можно найти в Приложении N 2 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

В случае если налогоплательщик (его представитель) уклоняется от получения справки о проведенной проверке, указанная справка направляется налогоплательщику заказным письмом по почте.

Предметом рассмотрения настоящей книги являются вопросы приостановления выездной налоговой проверки. В предисловии уже было обращено ваше внимание на условия и правила, установленные НК РФ к продолжительности выездной проверки, моментам ее начала и окончания, а также возможности продления ее срока. Ни в коем случае не путайте продление срока проведения выездной налоговой проверки и приостановление ее проведения.

Итак, в соответствии с п. 9 ст. 89 НК РФ руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки для:

- истребования документов (информации) (об этом подробнее смотрите ст. 93.1 НК РФ). Приостановление проведения выездной налоговой проверки в данном случае допускается не более одного раза по каждому лицу, у которого истребуются документы;
- получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации;
- проведения экспертиз;
- перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

Отмечаем: указанный перечень является исчерпывающим и расширительному толкованию не подлежит.

Таким образом, налоговый орган может приостанавливать выездную налоговую проверку неограниченное количество раз по разным основаниям, кроме основания для истребования документов (информации), допускающегося не более одного раза по каждому лицу, у которого истребуются документы. Такой вывод подтверждается и судебной практикой, смотрите, например, следующие судебные решения: Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 24 апреля 2008 г. по делу N А11-8291/2007-К2-22/463; Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 3 июля 2008 г. N Ф04-4190/2008(7799-А45-31) по делу N А45-1182/2008-9/29.

В указанных решениях суды, проанализировав положения п. 9 ст. 89 НК РФ и принимая во внимание то, что налогоплательщиками не представлены доказательства нарушения их прав и законных интересов неоднократным приостановлением выездной налоговой проверки, отказали налогоплательщикам в признании решений о приостановлении проверок незаконными.

При этом формальное отсутствие мотивировки в решении при фактическом наличии оснований для приостановления, по мнению ряда судебных инстанций, также не может быть признано существенным нарушением установленного порядка (смотрите, например, Постановление ФАС Уральского округа от 11 сентября 2008 г. по делу N Ф09-6502/08-С2).

Приостановление и возобновление проведения выездной налоговой проверки оформляются соответствующим решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, проводящего указанную проверку (формы данных документов смотрите в Приложении N 1 и Приложении N 2 к Приказу ФНС России от 6 марта 2007 г. N ММ-3-06/106@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

УФНС России по г. Москве в Письме от 21 февраля 2008 г. N 16-27 также разъяснило, что руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе осуществлять как приостановление проводящейся выездной налоговой проверки в пределах срока, определенного в п. 9 ст. 89 НК РФ, так и ее последующее возобновление.

В решении о приостановлении выездной налоговой проверки указывается фамилия, имя, отчество руководителя организации (уполномоченного представителя организации), который ознакомлен с решением о приостановлении проводимой выездной налоговой проверки. Решение о возобновлении выездной налоговой проверки тоже должно доводиться до проверяемой организации. В таком решении указывается дата, с которой возобновляется проводимая выездная налоговая проверка (подробнее об этом смотрите в Письме Минфина России от 7 июля 2008 г. N 03-02-07/1-249).

Форма решения о приостановлении проведения выездной налоговой проверки также предусматривает указание как номера подпункта п. 9 ст. 89 НК РФ, содержащего соответствующее основание приостановления проверки, так и самого этого основания. При приостановлении проверки по основанию, указанному в пп. 1 п. 9 ст. 89 НК РФ, в решении должны быть также указаны наименование организации, ИНН/КПП или фамилия, имя, отчество физического лица, ИНН, в связи с необходимостью истребования документов (информации) у которых приостанавливается проверка.

Общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки не может превышать шесть месяцев.

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

С учетом рассматриваемых норм общий предельный срок выездной налоговой проверки составляет двенадцать месяцев (шесть месяцев продленного в исключительных случаях срока самой проверки плюс шесть месяцев максимального срока приостановления проверки). И это без учета исключительного случая, указанного выше, когда срок приостановления проверки может быть увеличен еще на три месяца. В связи с этим нельзя не констатировать очевидный факт того, что двенадцатимесячный (а иногда и пятнадцатимесячный) срок проверки лишает практического смысла само существование этого срока. Ведь даже признав, что максимальный срок проверки используется в исключительных случаях, нельзя с полной уверенностью сказать, что подобный порядок продления проверок всегда применяется действительно в случаях, когда это вызвано реальной необходимостью.

И все-таки представляется, что установление законодателем в п. 9 ст. 89 НК РФ оснований и предельного срока приостановления выездной налоговой проверки является дополнительной гарантией прав налогоплательщика. К такому выводу, например, пришел ФАС Волго-Вятского округа в Постановлении от 24 апреля 2008 г. по делу N А11-8291/2007-К2-22/463.

В связи с этим необходимо отметить, что до внесения изменений в НК РФ приостановление выездной налоговой проверки налоговым органом в случаях, когда не было необходимости в том, чтобы проверяющие находились на территории налогоплательщика и одновременно имелась необходимость в реализации полномочий

налогового органа по получению информации о деятельности налогоплательщика, связанной с иными лицами, не расценивалось судами как нарушение положений ст. 89 НК РФ.

Напомним, что до 1 января 2007 г. налоговые органы приостанавливали выездную налоговую проверку, ссылаясь на п. 1.10.2 Инструкции "О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах", утвержденной Приказом МНС России от 10 апреля 2000 г. N АП-3-16/138.

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

Неудачей для налогоплательщиков окончилась и попытка оспорить данное положение п. 1.10.2 указанной Инструкции (подробнее смотрите Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 18 декабря 2002 г. N 10463/02).

В период 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;
- действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой.

Данные положения, как представляется, имеют своей целью недопущение излишнего обременения налогоплательщика в связи с необходимостью предоставления проверяющим лицам налогового органа условий для работы и тому подобное.

Обратите внимание, что НК РФ обозначает лишь два вида действий, которые не могут осуществляться в рамках приостановленной выездной налоговой проверки. Это позволяет сделать вывод, что иные действия могут проводиться налоговой службой в обычном порядке.

Так, например, НК РФ не установлена обязанность налогового органа возвращать налогоплательщику копии документов, полученные до принятия решения о приостановлении выездной налоговой проверки, а также не предусмотрены ограничения по исследованию копий документов налогоплательщика (подробнее об этом смотрите в Письме Минфина России от 5 февраля 2009 г. N 03-02-07/1-47).

В дополнение к вышесказанному Минфин России в еще одном своем Письме от 28 октября 2008 г. N 03-02-07/1-433 предоставил разъяснения, касающиеся осуществления должностными лицами налоговых органов вне территории (помещения) налогоплательщика опросов свидетелей и осмотров в период приостановления проверки.

В данных разъяснениях Минфин России констатировал, что в силу пп. 12 п. 1 ст. 31 НК РФ налоговые органы вправе вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля. Что же касается проведения осмотра, то в период действия срока приостановления выездной налоговой проверки осмотр на территории (в помещении) проверяемого налогоплательщика не допускается.

1.9. Предоставление документов в процессе выездной налоговой проверки

Проверка над соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах осуществляется налоговыми органами посредством налогового контроля, одним из мероприятий которого являются выездные налоговые проверки. В ходе выездной налоговой проверки налоговики проверяют правильность исчисления и уплаты отдельных налогов на основе

представленных им документов за определенный период времени. О том, какие виды документов представляются проверяемым лицом и в каком порядке, а также какие санкции могут ожидать налогоплательщика, не исполнившего данное требование фискальных органов, читайте в настоящем разделе.

Порядок проведения выездных налоговых проверок урегулирован нормами ст. 89 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ). В отличие от камеральной налоговой проверки, проводимой исключительно на территории налогового органа после подачи налоговой декларации, выездная налоговая проверка проводится на территории проверяемого налогоплательщика. И не важно, может ли проверяемое лицо предоставить налоговикам помещение для проведения проверки или нет - в последнем случае налоговый орган вправе провести ее и в стенах налоговой инспекции. Теперь такая норма прямо предусмотрена в п. 1 ст. 89 НК РФ.

Основанием для проведения выездной налоговой проверки является решение налогового органа, в котором состоит на учете проверяемый налогоплательщик. Если же проверяемая организация имеет статус крупнейшего налогоплательщика, то решение о ее проверке выносит налоговый орган, осуществивший ее постановку на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика. Самостоятельная выездная проверка филиала или представительства организации проводится на основании решения налогового органа по месту нахождения обособленного подразделения. Напоминаем, что данные о наличии у организации филиалов и представительств должны быть отражены в ее уставе.

Форма решения о проведении выездной налоговой проверки утверждена Приказом ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению акта налоговой проверки".

В решении о проведении выездной налоговой проверки в обязательном порядке должна быть указана следующая информация:

- полное и сокращенное наименование проверяемой организации либо фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя;
- предмет проверки - налоги, правильность исчисления и уплаты которых налоговый орган намерен проверить;
- периоды, за которые проводится проверка;
- должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение ревизии.

Обратите внимание, что в предмете проверки должны быть указаны конкретные налоги, которые налоговые органы намерены проверить. Имейте в виду, что если у проверяемого лица при проверке налоговики проверят налоги, не указанные в решении, то у налогоплательщика есть возможность оспорить действия налогового органа в суде. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Центрального округа от 21 декабря 2007 г. по делу N А08-14181/04-25-9-25. В указанном Постановлении судьи признали неправомерной проверку земельного налога, так как в решении о проведении выездной проверки данный налог не был указан.

В рамках выездной проверки проверяется период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году ее проведения. Срок проведения проверки по общему правилу, закрепленному в п. 6 ст. 89 НК РФ, составляет два месяца, однако указанный срок может быть увеличен до четырех месяцев, а в исключительных случаях даже до полугода.

Основания и порядок продления срока выездной налоговой проверки утверждены Приказом ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований

и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению акта налоговой проверки".

Причем срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке. При этом следует иметь в виду, что порядок календарного исчисления сроков, установленный ст. 6.1 НК РФ, в этих случаях не применяется. Срок проведения проверки определяется суммой периодов, в течение которых проверяющие находятся на территории проверяемого лица. Такие разъяснения дал Минфин России в своем Письме от 23 июля 2008 г. N 03-02-08/15.

Если последний день срока проверки приходится на нерабочий день, то в силу ст. 6.1 НК РФ окончанием срока проверки является ближайший следующий за ним рабочий день, на это указано в Письме Минфина России от 4 апреля 2007 г. N 03-02-07/1-157.

Заметим, что в необходимых случаях руководитель налогового органа своим решением может приостановить проведение выездной проверки, однако по общему правилу срок приостановления проверки не может превышать шести месяцев. Возобновление проверки также производится на основании решения руководителя налогового органа.

Пунктом 12 ст. 89 НК РФ определено, что проверяемый налогоплательщик обязан обеспечить проверяющим возможность ознакомления с документами, связанными с исчислением проверяемых налогов. Причем документы, представляемые для проверки, по общему правилу представляются налогоплательщиком в виде заверенных копий, но это не лишает налоговиков права знакомиться с их подлинниками.

Обратите внимание, что в силу п. 12 ст. 89 НК РФ работать с оригиналами документов налоговики могут лишь на территории проверяемого лица. Вместе с тем из этого правила есть два исключения, а именно:

- проведение выездной налоговой проверки на территории налогового органа;
- выемка документов в соответствии с правилами ст. 94 НК РФ.

Поэтому в ходе любой налоговой проверки налоговики проводят ревизию полноты и правильности исчисления налогов на основании копий документов, представленных налогоплательщиком. Однако, как показывает судебная практика, налогоплательщик вправе представить на проверку и подлинники документов. В качестве доказательства можно привести Постановление ФАС Уральского округа от 4 февраля 2008 г. N Ф09-107/08-С3 по делу N А76-1221/07.

Поэтому проведение выездной налоговой проверки на территории налогоплательщика всегда в интересах последнего, ведь в этом случае он может представить на проверку подлинники документов, знакомиться с которыми фискалы вправе лишь на его территории. Это избавляет налогоплательщика от лишних хлопот: процедуры ксерокопирования, доставки документов в налоговую инспекцию и так далее.

Порядок истребования документов в ходе проведения налоговой проверки установлен ст. 93 НК РФ. Причем в п. 12 ст. 89 НК РФ прямо указано, что в ходе проведения выездной налоговой проверки налоговый орган может истребовать необходимые для проверки документы в порядке, установленном ст. 93 НК РФ.

Сотрудник налогового органа, проводящий проверку, в целях истребования документов, необходимых для ее проведения, должен вручить налогоплательщику (его представителю) требование о представлении необходимых документов. Напоминаем, что форма данного требования установлена Приказом ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах" (далее - Приказ ФНС России N ММ-3-06/338@). Требование подписывается должностным лицом налогового органа, проводящего проверку, и вручается

проверяемому налогоплательщику (его представителю) под роспись с обязательным указанием даты его получения.

В требовании указывается перечень истребуемых документов (наименование, реквизиты, индивидуальные признаки, а также сроки, в течение которых они должны быть представлены налогоплательщиком).

Особо обращаем внимание на то, что истребуемые налоговиками документы должны иметь прямое отношение к предмету выездной проверки. В противном случае действия налогового органа могут расцениваться как неправомерные. В качестве доказательства приведем Постановление ФАС Уральского округа от 6 февраля 2007 г. по делу N Ф09-122/07-С3. В указанном Постановлении арбитры отметили, что налоговым правонарушением налогоплательщика может быть признано только непредставление документов, имеющих прямое отношение к предмету налоговой проверки. Так как в данном деле налоговый орган не сумел доказать, что спорные документы имели непосредственное отношение к предмету проверки, то часть налоговых санкций, возложенных на налогоплательщика, была снята судом.

Аналогичные решения приняты и арбитрами в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 3 октября 2006 г. N Ф04-6557/2006(27095-А46-23) по делу N 15-1159/05, в Постановлении ФАС Поволжского округа от 28 февраля 2008 г. по делу N А72-4575/07-12/117 и других.

Срок, в течение которого проверяемый налогоплательщик обязан представить истребуемые документы в налоговый орган, составляет 10 рабочих дней со дня вручения требования об их представлении. Как уже было отмечено, документы представляются в виде заверенных копий. Нотариальной заверки копий не требуется, достаточно того, что их своей подписью и печатью заверит руководитель организации. Помимо руководителя фирмы заверить копии вправе его заместитель или иное уполномоченное лицо.

Вместе с тем при необходимости налоговый орган вправе ознакомиться с подлинниками документов, истребованных на проверку.

Если у налогоплательщика нет возможности уложиться в отведенные законом сроки, то об этом он должен известить налоговый орган. Причем сделать это нужно письменно с указанием причин, по которым истребуемые документы не могут быть представлены вовремя. Срок подачи такого уведомления - следующий день после получения требования о представлении документов. Помимо этого в уведомлении, направляемом в налоговый орган, налогоплательщик должен указать срок, в течение которого он в состоянии представить запрашиваемые документы.

В течение двух дней со дня получения данного уведомления руководитель налогового органа или его заместитель может либо продлить сроки представления документов, либо отказать в их продлении, о чем выносится отдельное решение.

Обращаем ваше внимание на то, что отказ налогоплательщика от представления запрашиваемых документов, а также их непредставление в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ. Аналогичные разъяснения содержатся и в Письме Минфина России от 17 января 2008 г. N 03-02-07/1-19. Кроме того, в такой ситуации налоговый орган вправе произвести и выемку необходимых документов в порядке, установленном ст. 94 НК РФ.

В ходе выездной налоговой проверки у налоговиков могут возникнуть и вопросы, связанные с партнерами проверяемого налогоплательщика, а также относительно некоторых сделок, осуществленных проверяемым налогоплательщиком. В этом случае руководитель налогового органа должен приостановить выездную проверку, причем, как уже было отмечено, такие действия возможны только на основании решения на приостановление выездной проверки, форма которого утверждена Приказом ФНС России от 6 марта 2007 г. N ММ-3-06/106@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах". В данном решении обязательно указывается, что

основанием для приостановления выездной налоговой проверки является истребование документов (информации) в соответствии с п. 1 ст. 93.1 НК РФ.

Как разъяснил Минфин России в своем Письме от 7 июля 2008 г. N 03-02-07/1-249, выездная налоговая проверка приостанавливается с даты, указанной в решении налогового органа.

После чего должностное лицо налогового органа, проводящее проверку, должно направить письменное поручение об истребовании документов (информации), касающихся деятельности проверяемого лица, в налоговый орган по месту учета его партнера. Форма поручения утверждена Приказом ФНС России N ММ-3-06/338@, в которой обязательно указывается, при проведении какого мероприятия налогового контроля возникла необходимость в представлении документов (информации), а при истребовании информации относительно конкретной сделки указываются также сведения, позволяющие идентифицировать эту сделку.

В течение пятидневного срока со дня получения данного поручения налоговый орган по месту учета контрагента проверяемого налогоплательщика направляет последнему требование о представлении документов (информации) вместе с копией поручения об истребовании документов.

Партнер проверяемого лица должен исполнить данное требование своего налогового органа в течение пяти рабочих дней со дня его получения или в этот же срок поставить налоговиков в известность о том, что он не располагает истребуемыми документами (информацией).

Если контрагент не в состоянии выполнить требование налоговиков о представлении документов в течение пяти дней, то он может обратиться в налоговый орган с просьбой об отсрочке, на основании чего налоговый орган вправе продлить сроки представления документов (информации).

Истребуемые документы представляются контрагентом проверяемого лица в таком же виде, как и самим проверяемым налогоплательщиком:

- в виде заверенных копий;
- копии заверяются подписью руководителя фирмы (заместителя) или иного уполномоченного лица организации и скрепляются печатью;
- налоговый орган не вправе требовать представления копий, заверенных нотариусом;
- при необходимости налоговый орган имеет право ознакомиться с подлинниками документов.

Если партнер проверяемого налогоплательщика отказывается представлять запрашиваемые документы или не представляет их в указанные сроки, то такие действия рассматриваются как налоговое правонарушение и влекут за собой ответственность, установленную ст. 129.1 НК РФ.

Обращаем ваше внимание на то, что обязанность налоговых органов по возврату налогоплательщику представленных копий документов законодательно не закреплена, на это указал Минфин России в своем Письме от 12 июля 2007 г. N 03-02-07/1-327.

1.10. Выемка документов

Право налоговых органов на выемку документов у налогоплательщика закреплено в пп. 3 п. 1 ст. 31 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ). Кроме того, такую возможность фискалам предоставляет и п. 8 ст. 94 НК РФ, если для проведения мероприятий налогового контроля им недостаточно копий документов проверяемого лица и у налоговиков есть все основания полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены.

Вместе с тем если процесс выемки документов был нарушен, то у налогоплательщика всегда есть шанс оспорить действия налоговых органов в судебном

порядке. О том, что нужно знать налогоплательщику о процедуре выемки документов, мы и поговорим в настоящем разделе.

Как известно, организации обязаны выполнять требование о сохранности своей документации в течение определенных сроков. Так, ст. 17 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" требует от организаций сохранять свои бухгалтерские документы в течение сроков, определяемых в соответствии с правилами государственного архивного дела, но не менее 5 лет. Причем ответственность за организацию хранения учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности несет руководитель компании.

Общий срок хранения документации, установленный НК РФ, чуть меньше - он в соответствии с пп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ составляет 4 года. Обращаем ваше внимание на то, что помимо общих сроков хранения документов налоговое законодательство предусматривает еще и специальные сроки. Так, например, документы, связанные с убытками организации, переносимыми на будущее, фирмы должны хранить в течение десятилетнего срока, на что указывает п. 4 ст. 283 НК РФ. Помимо этого, специальные сроки хранения установлены и в отношении книги покупок и книги продаж, которые согласно п. п. 15 и 17 Постановления Правительства Российской Федерации от 2 декабря 2000 г. N 914 "Об утверждении правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость" налогоплательщик НДС обязан хранить в течение пяти лет.

Причем, как указали арбитры в Постановлении ФАС Уральского округа от 12 марта 2008 г. по делу N Ф09-588/08-СЗ, срок хранения документов начинается с года, следующего после того, в котором документы использовались для составления бухгалтерской отчетности компании.

Такие требования, установленные законодательством в отношении хранения документов, в первую очередь связаны с возможностью осуществления мер налогового контроля. Напомним, что в соответствии с п. 1 ст. 82 НК РФ под налоговым контролем понимается деятельность уполномоченных органов по контролю над соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ.

В качестве основных мер налогового контроля, используемого фискальными органами, выступают, как известно, камеральные и выездные проверки налогоплательщиков. Камеральные налоговые проверки проводятся на территории налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. Общее правило, установленное ст. 88 НК РФ, запрещает налоговым органам при проведении камеральных налоговых проверок требовать от налогоплательщиков представления в налоговую инспекцию дополнительных документов и сведений, если их представление вместе с налоговой декларацией прямо не предусмотрено НК РФ.

В то же время ст. 88 НК РФ в некоторых случаях позволяет налоговикам требовать у налогоплательщика представления дополнительных документов. Так, налоговики вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие применение им налоговых льгот, а также документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты налогов, связанных с использованием природных ресурсов.

Кроме того, из ст. 88 НК РФ вытекает, что особый порядок представления документов распространяется и на проведение камеральной проверки по НДС, если из декларации налогоплательщика следует, что сумма налога заявлена к возмещению. В этом случае вместе с декларацией налогоплательщик обязан представить дополнительные документы, подтверждающие правомерность применения налоговых вычетов.

О том, что действия налоговиков в данном случае являются правомерными, говорит и правоприменительная практика, о чем свидетельствует Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 25 октября 2007 г. N А78-2319/07-СЗ-8/119-Ф02-7984/07 по делу N А78-2319/07-СЗ-8/119.

В случае непредставления таких документов налоговый орган вправе их истребовать у налогоплательщика посредством направления налогоплательщику требования о представлении необходимых документов в порядке, предусмотренном ст. 93 НК РФ.

В случае же непредставления требуемых документов или же отказа налогоплательщика в их представлении, налоговый орган вправе произвести их выемку.

При проведении выездных проверок, которые по общему правилу, закрепленному в ст. 89 НК РФ, проводятся на территории налогоплательщика, налоговый орган также вправе истребовать у налогоплательщика необходимые документы. Причем, как следует из Письма Минфина России от 17 января 2008 г. N 03-02-07/1-19, налоговики могут такое требование предъявить налогоплательщику даже в последние дни налоговой проверки, и последний обязан их представить.

Если же налогоплательщик отказывается их представлять, а также в случае если для проведения налогового контроля налоговикам недостаточно копий документов, представленных налогоплательщиком, и у них имеются все основания полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинники документов в порядке, предусмотренном ст. 94 НК РФ.

Процедуре выемки документов посвящена ст. 94 НК РФ. Кроме того, порядок изъятия документов определен Инструкцией о порядке изъятия должностным лицом государственной налоговой инспекции документов, свидетельствующих о сокрытии (занижении) прибыли (дохода) или сокрытии иных объектов от налогообложения, у предприятий, учреждений, организаций и граждан, утвержденной Письмом Минфина РСФСР от 26 июля 1991 г. N 16/176.

Как следует из п. 1 ст. 94 НК РФ, выемка документов и предметов производится только на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Аналогичные разъяснения приведены и в Письме Минфина России от 12 июля 2007 г. N 03-02-07/1-327.

Форма указанного постановления утверждена Приказом ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах" (далее - Приказ ФНС России N ММ-3-06/338@).

Следует иметь в виду, что указанное постановление должно быть полностью заполнено, то есть в обязательном порядке в нем должно быть указано, у какого лица производится выемка, где, в связи с чем, а также какие именно документы подлежат изъятию. Постановление должно быть подписано руководителем налогового органа либо его заместителем. Вручается данное постановление уполномоченному лицу проверяемого субъекта хозяйственной деятельности под подпись.

Особо обращаем ваше внимание на то, что указанное постановление должно содержать достаточные основания для того, чтобы выемка документов была признана правомерной. Такого же мнения придерживается и судебная практика, о чем свидетельствует Постановление ФАС Северо-Западного округа от 15 января 2007 г. по делу N А21-7163/2005, Постановление ФАС Центрального округа от 16 января 2007 г. по делу N А64-3084/06-22, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 13 марта 2007 г. N Ф04-838/2007(31637-А45-32) по делу N А45-10487/2006-3/256 и другие.

Если же из постановления о производстве выемки не вытекает наличие реальной угрозы уничтожения, сокрытия, изменения или замены документов, то арбитры, наверняка, вынесут решение не в пользу налогового органа. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Московского округа от 12 июля 2006 г. N КА-А40/6276-06

по делу N А40-82103/05-35-67, в котором судьи удовлетворили заявление налогоплательщика о признании действий налогового органа по изъятию первичных бухгалтерских документов незаконными, так как у налогового органа не имелось оснований к тому, что подлинники документов будут сокрыты или уничтожены.

Следует иметь в виду, что налоговое законодательство запрещает производить выемку документов в ночное время. Напоминаем, что в соответствии со ст. 96 Трудового кодекса Российской Федерации к ночному времени относится время с 22-00 часов до 6-00 часов утра. Поэтому, если выемка производится в этом временном интервале, налогоплательщик вправе оспорить действия налогового органа в суде.

Кроме того, обращаем ваше внимание на то, что выемка документов может быть произведена только на территории налогоплательщика. Если же налоговый орган изымает документы в налоговом органе, то это будет квалифицировано судом в качестве нарушения процедуры выемки, о чем свидетельствует Постановление ФАС Северо-западного округа от 20 марта 2006 г. по делу N А56-24110/04.

Выемка документов производится в присутствии понятых и лиц, у которых производится выемка документов. В качестве понятых могут приглашаться любые незаинтересованные лица (не менее двух человек). Отдельно отметим, что не могут участвовать в выемке документов в качестве понятых должностные лица налоговых органов.

Как следует из п. 5 ст. 98 НК РФ, понятые приглашаются с целью удостоверения фактов, содержания и результатов действий, произведенных в их присутствии, что в дальнейшем подтверждается протоколом. Причем понятые вправе делать по поводу производимых действий замечания и требовать их внесения в протокол.

В необходимых случаях для участия в производстве выемки могут приглашаться специалисты.

Должностное лицо налогового органа до начала выемки документов должно предъявить постановление о производстве выемки и разъяснить всем присутствующим лицам их права и обязанности.

Вначале должностное лицо налогового органа обязано предложить лицу, у которого производится выемка документов, осуществить добровольную выдачу истребуемых документов, и только в случае его отказа вправе произвести выемку документов в принудительном порядке. В случае отказа вскрыть помещения или иные места, где могут находиться требуемые документы, должностное лицо вправе сделать это самостоятельно, однако при этом должно избегать причинения повреждений запоров, дверей или других предметов. В противном случае это может привести к последствиям, предусмотренным ст. 103 НК РФ "Недопустимость причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля".

Кроме того, лицу, у которого производится выемка документов, следует помнить о правиле, закрепленном в п. 5 ст. 94 НК РФ: документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки, не подлежат изъятию!

О производстве выемки, изъятия документов и предметов в обязательном порядке составляется протокол с соблюдением требований, установленных ст. 99 НК РФ, а также самой ст. 94 НК РФ. Форма протокола, как и форма постановления о производстве выемки документов, утверждена Приказом ФНС России N ММ-3-06/338@.

Изымаемые документы перечисляются и подробно описываются либо в самом протоколе выемки, либо в описях, прилагаемых к нему. Наименование каждого изымаемого документа вносится в протокол (в опись), при этом указываются его индивидуальные признаки (в том числе копия это или оригинал). Если изъятию подлежат предметы, то по возможности указывается их стоимость.

Если у налогового органа возникают подозрения, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены налогоплательщиком, то налоговый орган вправе изъять подлинники документов. Однако в этом случае лицу, у

которого изымаются оригиналы документов, должны быть предоставлены копии документов, заверенные должностным лицом налогового органа. Если возможность одновременного изготовления копий при выемке оригиналов у налогового органа отсутствует, то налоговики обязаны передать копии документов налогоплательщику в течение пяти дней после изъятия документов. Обратите внимание, что в соответствии со ст. 6.1 НК РФ речь идет о пяти рабочих днях. Если в течение указанного срока налоговики не предоставят соответствующие копии налогоплательщику, он вправе обратиться в суд. О том, что в таких случаях арбитры встают на сторону налогоплательщика, свидетельствует Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 6 февраля 2007 г. N Ф08-173/2007-83А по делу N А22-642/2006-13-68.

Каждый изымаемый документ предъявляется понятым и другим лицам, участвующим в выемке документов. Затем документы нумеруются, прошнуровываются и скрепляются печатью или подписью лица, у которого производится выемка. Если же налогоплательщик отказывается скрепить изымаемые документы своей подписью или печатью, об этом делается соответствующая отметка в протоколе изъятия.

Обращаем ваше внимание на то, что все действия по процедуре выемки, а также замечания по ее проведению должны быть отражены в протоколе. Подписывают протокол все лица, участвующие в выемке, копия протокола вручается под подпись лицу, у которого произведена выемка документов.

Обратите внимание! Со следующего года хозяйствующий субъект, у которого была произведена выемка документов, считающий, что процедура выемки была произведена налоговым органом с нарушениями, сначала должен будет обжаловать действия налоговиков в вышестоящем налоговом органе. И только после процедуры досудебного разбирательства может идти в суд. Такие изменения с 1 января 2009 г. в ст. 101.2 НК РФ внесены Федеральным законом от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования".

1.11. Доступ на территорию плательщика при выездной налоговой проверке

Право доступа должностного лица налогового органа на территорию или в помещение налогоплательщика является необходимым условием совершения определенных процессуальных действий, предусмотренных налоговым законодательством. Налоговое законодательство предусматривает широкий круг прав при проведении налоговых проверок как для налогоплательщиков, так и для представителей налогового органа. Безусловным достижением в правовом регулировании налоговых отношений является то, что все права налогоплательщиков обеспечиваются соответствующими обязанностями налоговых органов, которые в свою очередь подкрепляются нормами об их ответственности в случае невыполнения данных обязанностей. О праве доступа на территорию налогоплательщика при проведении выездной налоговой проверки смотрите далее.

Согласно п. 1 ст. 89 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. В случае если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа.

Налогоплательщики должны прекрасно осознавать, что в связи с природой и сущностью выездной налоговой проверки, отсутствие возможности предоставления помещения для проведения выездной налоговой проверки должно быть обусловлено объективными причинами и подтверждаться фактическими обстоятельствами. При этом принятие решения о проведении выездной налоговой проверки по месту нахождения налогового органа осуществляется руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, назначившего выездную налоговую проверку, при наличии письменного заявления лица, в отношении которого она проводится, либо на основании докладной записки руководителя проверяющей группы.

Статья 91 НК РФ носит название "Доступ должностных лиц налоговых органов на территорию или в помещение для проведения налоговой проверки".

В соответствии с п. 1 ст. 91 НК РФ доступ на территорию или в помещение налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента, должностных лиц налоговых органов, непосредственно проводящих налоговую проверку, осуществляется при предъявлении этими лицами служебных удостоверений и решения руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки этого налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента (форму такого решения смотрите в Приложении N 1 к Приказу ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению Акта налоговой проверки").

Согласно п. 2 ст. 91 НК РФ должностные лица налоговых органов, непосредственно проводящие налоговую проверку, могут производить осмотр используемых для осуществления предпринимательской деятельности территорий или помещения проверяемого лица либо осмотр объектов налогообложения для определения соответствия фактических данных об указанных объектах документальным данным, представленным проверяемым лицом.

Обратите внимание, что при воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на указанные территории или в помещения (за исключением жилых помещений) руководителем проверяющей группы (бригады) составляется акт, подписываемый им и проверяемым лицом (форму такого акта смотрите в Приложении N 3 к Приказу ФНС России от 6 марта 2007 г. N ММ-3-06/106@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

Понятие "жилое помещение" закреплено в ст. 15 Жилищного кодекса Российской Федерации. В соответствии с этой нормой жилым помещением признается изолированное помещение, которое является недвижимым имуществом и пригодно для постоянного проживания граждан (отвечает установленным санитарным и техническим правилам и нормам, иным требованиям законодательства).

После вручения налогоплательщику копии решения о проведении выездной налоговой проверки руководителю проверяющей группы (бригады) рекомендуется рассмотреть вместе с должностными лицами проверяемого лица технические вопросы проведения проверки, в том числе:

- информационного характера (о правах и обязанностях налогового органа и его должностных лиц, проводящих выездную налоговую проверку, правах и обязанностях проверяемого лица);
- организационного характера (предоставление помещения для проверки, например);
- получение общей информации о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Налогоплательщик обязан обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов. Ознакомление должностных лиц налоговых органов с подлинниками документов допускается только на территории налогоплательщика, за исключением случаев проведения выездной налоговой проверки по месту нахождения налогового органа, а также случаев, предусмотренных ст. 94 НК РФ ("Выемка документов и предметов").

В Письме Минфина России от 10 декабря 2008 г. N 03-02-07/1-507 по вопросу применения рассмотренных выше норм налогового законодательства даются некоторые разъяснения. Так, в соответствии со ст. ст. 137 и 138 НК РФ, каждый налогоплательщик имеет право обжаловать в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению налогоплательщика, такие акты, действия или бездействие нарушают его права. Порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц осуществляется в соответствии с гл. 19 части первой НК РФ.

Вместе с тем согласно ст. 288 и п. 2 ст. 671 Гражданского кодекса Российской Федерации, жилые помещения предназначены для проживания граждан. Юридическое лицо может использовать жилое помещение только для проживания граждан. Размещение собственником в принадлежащем ему жилом помещении предприятий, учреждений, организаций допускается только после перевода такого помещения в нежилое. Перевод помещений из жилых в нежилые производится в порядке, определяемом жилищным законодательством.

На основании акта о воспрепятствовании доступу должностных лиц налогового органа, проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение проверяемого лица налоговый орган по имеющимся у него данным о проверяемом лице или по аналогии вправе самостоятельно определить сумму налога, подлежащую уплате.

Таким образом отказ проверяющим сотрудникам в доступе на территорию налогоплательщика предоставит право налоговому органу определить сумму налогов расчетным путем (пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ).

Поэтому налоговой ответственности за отказ в доступе должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на указанные территории налогоплательщика налоговым законодательством не предусмотрено, так как налоговый орган в данном случае не лишен возможности определить сумму налогового обязательства.

В случае отказа проверяемого лица подписать указанный акт, в нем делается соответствующая запись.

Пункт 5 ст. 91 НК РФ гласит, что доступ должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, в жилые помещения помимо или против воли проживающих в них физических лиц иначе как в случаях, установленных федеральным законом, или на основании судебного решения не допускается.

Данная норма основана на положениях ст. 25 Конституции Российской Федерации, согласно которым жилище неприкосновенно; никто не вправе проникать в жилище против воли проживающих в нем лиц иначе как в случаях, установленных федеральным законом, или на основании судебного решения.

Еще раз обращаем внимание, что согласно п. 3 ст. 91 НК РФ акт о воспрепятствовании доступу должностных лиц налогового органа составляется только в случае, если имело место воспрепятствование доступу проверяющих в иные помещения, нежели жилые. Соответственно, в случае отказа в доступе должностных лиц налоговых органов в жилое помещение такой акт не составляется и отсутствует основание для самостоятельного определения налоговым органом суммы налога, подлежащей уплате, по имеющимся у него данным о проверяемом лице или по аналогии. Налоговыми органами, разумеется, поддерживается противоположная позиция, основанная на том, что пп. 7 п. 1

ст. 31 НК РФ не содержит изъятий в отношении воспрепятствования доступу проверяющих в жилые помещения.

Отмечаем, что право налоговых органов определять такие суммы расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случае отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, предоставлено налоговым органам в случаях 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.

Конституционный Суд Российской Федерации в Определении от 5 июля 2005 г. N 301-О указал, что наделение налоговых органов правом исчислять налоги расчетным путем вытекает из возложенных на них обязанностей по осуществлению налогового контроля в целях реализации основанных на Конституции Российской Федерации и законах общеправовых принципов налогообложения - всеобщности и справедливости налогообложения, юридического равенства налогоплательщиков, равного финансового бремени.

Допустимость применения расчетного пути исчисления налогов непосредственно связана с обязанностью правильной, полной и своевременной их уплаты и обуславливается неправомерными действиями (бездействием) налогоплательщика. Поэтому сам по себе расчетный путь исчисления налогов при обоснованном его применении не может рассматриваться как ущемление прав налогоплательщиков.

Также обращаем внимание, что право доступа должностных лиц налоговых органов на территорию или в помещение налогоплательщика осуществляется только в рамках проведения выездной налоговой проверки.

Данное положение, которое вытекает из смысла и анализа норм налогового законодательства, породило немало дискуссий.

В связи с этим отмечаем, что п. 2 ст. 91 НК РФ устанавливает общее правило о том, что осмотр помещений производится при любой налоговой проверке, то есть и камеральной, и выездной. Однако в противоречие "вступает" ст. 92 НК РФ.

Следуя указаниям ст. 92 НК РФ, должностное лицо налогового органа, производящее выездную налоговую проверку, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки (для определения соответствия фактических данных об указанных объектах документальным данным, представленным налогоплательщиком), вправе производить осмотр территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов. Осмотр документов и предметов вне рамок выездной налоговой проверки допускается, если документы и предметы были получены должностным лицом налогового органа в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля или при согласии владельца этих предметов на проведение их осмотра. То есть ст. 92 НК РФ содержит порядок проведения и оформления осмотра применительно только к выездной налоговой проверке.

Все указанные противоречия попыталась разрешить появившаяся за последние годы судебная практика, причем судьи также не находят общего, единого мнения в данном вопросе.

Возможность и правомерность доступа на территорию налогоплательщика при проведении камеральной налоговой проверки подтвердили, например, такие решения судебных органов, как Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 29 мая 2008 г. N 6938/08 и Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 18 ноября 2008 г. по делу N Ф04-6982/2008(15881-А75-27).

Принимая сторону налоговых органов и отказывая в удовлетворении заявления в данном случае, судьи исходили из того, что в соответствии со ст. 7 Закона Российской Федерации от 21 марта 1991 г. N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации" налоговым органам предоставляется право в целях осуществления налогового контроля производить осмотр (обследование) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых организациями и гражданами для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, в порядке, установленном НК РФ, а также обследовать с соблюдением соответствующего законодательства Российской Федерации при осуществлении своих полномочий производственные, складские, торговые и иные помещения организаций и граждан.

Представляется, что такая позиция в корне неправильная, поскольку не только не учитывает всех деталей и моментов, отраженных в нормах налогового законодательства, но и ведет к смешению двух разных по сути (хотя и одинаковых по целям) подинститутов института налогового контроля.

В связи с этим, к счастью, говорить о том, что суды безоговорочно соглашались "допускать" представителей налоговых органов на территорию налогоплательщиков, в частности, для проведения осмотра в рамках камеральной налоговой проверки, по крайней мере, преждевременно (смотрите, например, Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 30 сентября 2008 г. по делу N А54-1011/2008С21 или Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 13 мая 2008 г. по делу N Ф09-3350/08-С3).

1.12. Осмотр помещений и инвентаризация имущества при проведении выездной налоговой проверки

Должностные лица налоговых органов, непосредственно проводящие налоговую проверку, могут производить осмотр используемых для осуществления предпринимательской деятельности территорий или помещения налогоплательщика либо осмотр объектов налогообложения, а также инвентаризацию имущества. Целью осмотра и инвентаризации является определение соответствия фактических данных об указанных объектах документальным данным, представленным налогоплательщиком. Об этом подробнее смотрите в предложенном материале.

В соответствии с п. 1 ст. 92 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) должностное лицо налогового органа, производящее выездную налоговую проверку, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, вправе производить осмотр территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов (смотрите, например, Постановление ФАС Поволжского округа от 4 июля 2006 г. по делу N А49-954/06-94А/22; Постановление ФАС Уральского округа от 19 декабря 2005 г. N Ф09-5791/05-С1 по делу N А60-21753/05; Постановление ФАС Уральского округа от 21 апреля 2005 г. N Ф09-1580/05-АК по делу N А47-8530/04).

Поводом к проведению осмотра может явиться наличие у налогового органа информации о полученных налогоплательщиком товарно-материальных ценностях, не отраженных в бухгалтерском учете, о наличии производственных мощностей (цехов) и других структурных подразделений, осуществляющих виды деятельности, не отраженные в учредительных документах налогоплательщика, о производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), выручка от реализации которой не показывается в учете и отчетности, о занижении объемов, расценок в строительстве по актам выполненных работ и в других аналогичных случаях.

Пункт 2 ст. 92 НК РФ регламентирует, что осмотр документов и предметов вне рамок выездной налоговой проверки допускается, если документы и предметы были

получены должностным лицом налогового органа в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля или при согласии владельца этих предметов на проведение их осмотра (смотрите, например, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 29 мая 2008 г. N Ф04-1880/2008(2272-А27-29) по делу N А27-7450/2007-6; Постановление ФАС Центрального округа от 6 декабря 2006 г. по делу N А08-11840/05-7).

Обратите внимание, что согласно п. 3 ст. 92 НК РФ осмотр производится в присутствии понятых (смотрите, например, Постановление ФАС Центрального округа от 18 июня 2007 г. по делу N А35-1857/06-С18; Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 16 марта 2006 г. N Ф04-2374/2006(20768-А46-23) по делу N 13-733/05).

При проведении осмотра вправе участвовать лицо, в отношении которого осуществляется налоговая проверка, или его представитель, а также специалисты.

В необходимых случаях при осмотре производятся фото- и киносъемка, видеозапись, снимаются копии с документов или другие действия (п. 4 ст. 92 НК РФ).

При этом согласно п. 5 ст. 99 НК РФ фотографические снимки и негативы, киноленты, видеозаписи и другие материалы, выполненные при производстве действия, прилагаются к протоколу, составленному при производстве действий по осуществлению налогового контроля.

В п. 5 ст. 92 НК РФ закреплено, что при производстве осмотра составляется протокол (форму протокола можно найти в Приложении N 4 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

Общие требования, предъявляемые к протоколу, содержатся в ст. 99 НК РФ.

В указанной статье закреплено, что в случаях, предусмотренных НК РФ, при проведении действий по осуществлению налогового контроля составляются протоколы. Протоколы составляются на русском языке.

В протоколе указываются:

- его наименование;
- место и дата производства конкретного действия;
- время начала и окончания действия;
- должность, фамилия, имя, отчество лица, составившего протокол;
- фамилия, имя, отчество каждого лица, участвовавшего в действии или присутствовавшего при его проведении, а в необходимых случаях - его адрес, гражданство, сведения о том, владеет ли он русским языком;
- содержание действия, последовательность его проведения;
- выявленные при производстве действия существенные для дела факты и обстоятельства.

Протокол прочитывается всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении. Указанные лица вправе делать замечания, подлежащие внесению в протокол или приобщению к делу. Подписывается данный документ составившим его должностным лицом налогового органа, а также всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении.

В п. 13 ст. 89 НК РФ предусмотрено, что при необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также осматривать производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения в порядке, установленном ст. 92 НК РФ. Именно это положение "роднит" процедуры осмотра и инвентаризации при проведении выездной налоговой проверки. Однако не забывайте, что, например, осмотр документов и предметов - это в

некоторых случаях, в отличие от инвентаризации, самостоятельный вид налогового контроля, который может при определенных условиях осуществляться вне рамок выездной налоговой проверки.

В пп. 6 п. 1 ст. 31 НК РФ установлено, что порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке утверждается Министерством финансов Российской Федерации (далее - Минфин России).

Порядок проведения налоговой инвентаризации изложен в совместном Приказе Минфина России N 20н и МНС России N ГБ-3-04/39 от 10 марта 1999 г. Несмотря на определенное отставание в некоторых вопросах от реалий налоговой практики, налоговые органы при проведении инвентаризации руководствуются именно этим документом. По своему экономическому характеру и процедурам налоговая инвентаризация схожа с проводимой ежегодно плановой инвентаризацией. Различия состоят в целях проведения: целью налоговой инвентаризации является выявление неучтенных объектов основных средств и имущественного комплекса, не включенных в состав налоговой базы по проверяемому налогу.

Названным выше Приказом от 10 марта 1999 г. утверждено Положение о порядке проведения инвентаризации документов при налоговой проверке (далее - Положение).

В данном документе указывается, что распоряжение о проведении инвентаризации имущества налогоплательщика при выездной налоговой проверке, порядке и сроках ее проведения, составе инвентаризационной комиссии принимает руководитель государственной налоговой инспекции (его заместитель) по месту нахождения налогоплательщика, а также по месту нахождения принадлежащего ему недвижимого имущества и транспортных средств (форму распоряжения смотрите в Приложении N 1 к Положению).

Распоряжение регистрируется в журнале регистрации распоряжений о проведении инвентаризации (смотрите Приложение N 2 к Положению).

В п. 1.5 Положения регламентировано, что основными целями инвентаризации являются:

- выявление фактического наличия имущества и неучтенных объектов, подлежащих налогообложению;
- сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;
- проверка полноты отражения в учете обязательств.

Налоговые органы вправе привлекать для проведения инвентаризации имущества налогоплательщика экспертов, переводчиков и других специалистов.

Перечень имущества, проверяемого при налоговой проверке, устанавливается руководителем государственной налоговой инспекции (его заместителем).

При этом проверка фактического наличия имущества производится при участии должностных лиц, материально ответственных лиц, работников бухгалтерской службы налогоплательщика.

До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии надлежит получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств (п. 2.4 Положения).

Материально ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию, отражены в бухгалтерских регистрах или переданы комиссии, и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие - списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества.

Сведения о фактическом наличии имущества записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах (п. 2.5 Положения).

Инвентаризационная комиссия обеспечивает полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках основных средств, запасов, товаров, денежных средств и другого имущества, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации.

Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера.

Налогоплательщик должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой).

По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение веса (или объема) навалочных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов.

Пункт 3.1 указанного Положения фиксирует, что до начала инвентаризации рекомендуется проверить:

- наличие и состояние инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета;
- наличие и состояние технических паспортов или другой технической документации;
- наличие документов на основные средства, сданные или принятые налогоплательщиком в аренду и на хранение. При отсутствии документов необходимо обеспечить их получение или оформление.

При обнаружении расхождений и неточностей в регистрах бухгалтерского учета или технической документации должны быть внесены соответствующие исправления и уточнения.

При инвентаризации основных средств комиссия производит осмотр объектов и заносит в описи полное их наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели.

При инвентаризации зданий, сооружений и другой недвижимости комиссия проверяет наличие документов, подтверждающих нахождение указанных объектов в собственности организации.

Проверяется также наличие документов на земельные участки, водоемы и другие объекты природных ресурсов, находящиеся в собственности налогоплательщика.

При выявлении объектов, не принятых на учет, а также объектов, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неправильные данные, характеризующие их, комиссия должна включить в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам. Например, по зданиям - указать их назначение, основные материалы, из которых они построены, объем (по наружному или внутреннему обмеру), площадь (общая полезная площадь), число этажей (без подвалов, полуподвалов и так далее), год постройки и другое; по каналам - протяженность, глубину и ширину (по дну и поверхности), искусственные сооружения, материалы крепления дна и откосов; по мостам - местонахождение, род материалов и основные размеры; по дорогам - тип дороги (шоссе, профилированная), протяженность, материалы покрытия, ширину полотна и тому подобное (п. 3.3 Положения).

Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных объектов производится экспертами.

Основные средства вносятся в описи по наименованиям в соответствии с основным назначением объекта. Если объект подвергся восстановлению, реконструкции, расширению или переоборудованию и вследствие этого изменилось основное его

назначение, то он вносится в опись под наименованием, соответствующим новому назначению.

В случае если комиссией установлено, что работы капитального характера (надстройка этажей, пристройка новых помещений и другое) или частичная ликвидация строений и сооружений (слом отдельных конструктивных элементов) не отражены в бухгалтерском учете, необходимо по соответствующим документам определить сумму увеличения или снижения балансовой стоимости объекта и привести в описи данные о произведенных изменениях. Для этих целей также привлекаются эксперты.

Машины, оборудование и транспортные средства заносятся в описи индивидуально с указанием заводского инвентарного номера по техническому паспорту организации-изготовителя, года выпуска, назначения, мощности и так далее (п. 3.4 Положения).

Раздел 5 Положения гласит, что по результатам проведенной инвентаризации имущества налогоплательщика составляется ведомость результатов, выявленных инвентаризацией (форму смотрите в Приложении N 3 к Положению), которая подписывается Председателем комиссии.

Результаты инвентаризации имущества налогоплательщика отражаются в акте документальной проверки и учитываются при рассмотрении материалов налоговой проверки.

1.13. Требования к акту выездной (в том числе повторной) налоговой проверки

Результаты проведенной налоговой проверки оформляются актом, который подписывается уполномоченными лицами. При выездной налоговой проверке акт составляется независимо от того, выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах или нет. В ст. 100 части первой Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) изложены основные требования, предъявляемые законодателем к оформлению результатов налоговой проверки. При этом указанная статья является общей как применительно к камеральной, так и к выездной налоговой проверке. Подробнее о требованиях к акту выездной (в том числе повторной) налоговой проверки смотрите далее.

В соответствии с п. 1 ст. 100 НК РФ по результатам выездной налоговой проверки в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке (установленную форму такой справки смотрите в Приложении N 2 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N MM-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах") уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки (смотрите, например, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 12 сентября 2007 г. N Ф08-5997/07-2232А по делу N А32-10328/2007-4/291; Постановление ФАС Дальневосточного округа от 16 августа 2006 г., 9 августа 2006 г. N Ф03-А80/06-2/2609 по делу N А80-01/2006).

Форма акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки содержится в Приложении N 4 к Приказу ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению Акта налоговой проверки" (далее - Приказ N САЭ-3-06/892@). Обратите внимание, что такая форма является единой как для выездной, так и для повторной выездной налоговой проверки.

Согласно п. 2 ст. 100 НК РФ акт налоговой проверки подписывается лицами, проводившими соответствующую проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем).

Об отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя подписать акт делается соответствующая запись в акте налоговой проверки.

При этом обратите внимание, что факт подписания акта не означает безоговорочного согласия налогоплательщика с содержащимися в нем выводами. Подписание любого документа направлено, прежде всего, на то, чтобы зафиксировать его содержание. Поэтому в интересах налогоплательщика подписать акт.

В п. 3 ст. 100 НК РФ регламентировано, что в акте налоговой проверки указываются:

- дата акта налоговой проверки. Под указанной датой понимается дата подписания акта лицами, проводившими эту проверку;
- полное и сокращенное наименования либо фамилия, имя, отчество проверяемого лица. В случае проведения проверки организации по месту нахождения ее обособленного подразделения помимо наименования организации указываются полное и сокращенное наименования проверяемого обособленного подразделения и место его нахождения;
- фамилии, имена, отчества лиц, проводивших проверку, их должности с указанием наименования налогового органа, который они представляют;
- дата и номер решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки;
- перечень документов, представленных проверяемым лицом в ходе налоговой проверки;
- период, за который проведена проверка;
- наименование налога, в отношении которого проводилась налоговая проверка;
- даты начала и окончания налоговой проверки;
- адрес места нахождения организации или места жительства физического лица;
- сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки;
- документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых;
- выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ, в случае если НК РФ предусмотрена ответственность за данные нарушения законодательства о налогах и сборах (о видах налоговых правонарушений и ответственности за них смотрите в гл. 16 части первой НК РФ).

Пункт 4 ст. 100 НК РФ закрепляет, что форма и Требования к составлению акта налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

До 1 января 2009 г. в ст. 100 НК РФ не был указан срок, в течение которого акт налоговой проверки должен быть вручен налогоплательщику. Дополнение, внесенное в п. 5 ст. 100 НК РФ, уточняет, что этот акт вручается лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю в течение пяти дней от даты его составления (смотрите, например, Постановление ФАС Уральского округа от 21 января 2009 г. N Ф09-10417/08-С2 по делу N А50П-607/08; Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 1 октября 2008 г. N Ф08-5874/2008 по делу N А32-48446/2004-12/930-2008-56/32; Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 5 апреля 2005 г. N Ф04-1809/2005(10072-А75-29)).

В случае если лицо, в отношении которого проводилась проверка, или его представитель уклоняются от получения акта налоговой проверки, этот факт отражается в акте налоговой проверки, и акт налоговой проверки направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица. В случае направления акта налоговой проверки по почте

заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день, считая от даты отправки заказного письма (подробнее об этом смотрите Письмо Минфина России от 10 сентября 2007 г. N 03-02-07/1-406, Письмо ФНС России от 19 марта 2007 г. N ЧД-6-23/216@).

В соответствии с п. 6 ст. 100 НК РФ 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 (смотрите, например, Постановление ФАС Центрального округа от 4 июня 2009 г. по делу N А54-3154/2008-СЗ; Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 22 октября 2008 г. N Ф08-5998/2008 по делу N А01-640/2008-9).

При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

Обратите внимание, что налоговый орган не обязан доказывать обстоятельства, на которые ссылается налогоплательщик как на основания своих возражений. Задача налогового органа в подобной ситуации - обеспечить налогоплательщику возможность представить доказательства, а не собирать их за него.

Итак, как уже было обозначено выше, детальные требования к составлению акта налоговой проверки, помимо регламентированных ст. 100 НК РФ, устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Таким документом является Приказ N САЭ-3-06/892@. В Приложении N 6 к нему закреплены Требования к составлению акта налоговой проверки.

Обратите внимание, что данные Требования применяются и, соответственно, положения указанного Приказа N САЭ-3-06/892@ используются при проведении и оформлении результатов налоговых проверок и иных мероприятий налогового контроля, начатых после 31 декабря 2006 г.

Рассмотрим основные требования к составлению акта выездной и повторной выездной налоговой проверки в соответствии с обозначенными выше документами.

Акт выездной (повторной выездной) налоговой проверки должен содержать систематизированное изложение документально подтвержденных фактов нарушений законодательства о налогах и сборах и иных имеющих значение обстоятельств, выявленных в процессе проверки, или указание на отсутствие таковых.

Акт выездной (повторной выездной) налоговой проверки должен быть составлен на бумажном носителе, на русском языке и иметь сквозную нумерацию страниц.

При этом в акте выездной (повторной выездной) налоговой проверки не допускаются помарки, подчистки и иные исправления, за исключением исправлений, оговоренных и заверенных подписями проверяющего (руководителя проверяющей группы (бригады)) и проверяемого лица (его представителя).

Все стоимостные показатели, выраженные в иностранной валюте, подлежат отражению в акте выездной (повторной выездной) налоговой проверки с одновременным указанием в соответствии с действующим порядком их рублевого эквивалента по курсу, котируемому Банком Российской Федерации для соответствующей иностранной валюты по отношению к рублю.

В случае необходимости использования в тексте акта сокращенных наименований и общепринятых аббревиатур при первом употреблении соответствующее словосочетание приводится полностью с одновременным указанием в скобках его сокращенного наименования или аббревиатуры, используемых далее по тексту.

Акт выездной (повторной выездной) налоговой проверки должен состоять из трех частей: вводной, описательной и итоговой.

Вводная часть акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки представляет собой общие сведения о проводимой проверке и проверяемом лице, его филиале, представительстве.

Описательная часть акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки содержит систематизированное изложение документально подтвержденных фактов нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленных в ходе проверки, или указание на отсутствие таковых и связанных с этими фактами обстоятельств, имеющих значение для принятия обоснованного решения по результатам проверки.

Содержание описательной части акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки должно соответствовать следующим требованиям:

- объективность и обоснованность. Отражаемые в акте факты должны являться результатом тщательно проведенной проверки, исключать фактические неточности, обеспечивать полноту вывода о несоответствии законодательству о налогах и сборах совершенных проверяемым лицом деяний (действий или бездействия);

- полнота и комплексность отражения в акте всех существенных обстоятельств, имеющих отношение к фактам нарушений законодательства о налогах и сборах;

- четкость, лаконичность и доступность изложения. Содержащиеся в акте формулировки должны исключать возможность двоякого толкования. Само изложение должно быть кратким, четким, ясным, последовательным и, по возможности, доступным для лиц, не имеющих специальных познаний в области бухгалтерского и налогового учета;

- системность изложения. Выявленные в процессе проверки нарушения должны быть сгруппированы в акте по разделам, пунктам и подпунктам в соответствии с характером нарушений и видами налогов (сборов), на неуплату (неполную уплату (удержание, перечисление)) которых данные нарушения повлияли, в разрезе соответствующих налоговых периодов.

Итоговая часть акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки должна содержать:

- сведения об общих суммах выявленных при проведении проверки неуплаченных (не полностью уплаченных (неудержанных и неперечисленных)) налогов (сборов); об исчисленных в завышенных размерах налогах (сборах) с разбивкой по налогам (сборам) и налоговым периодам, сведения о других установленных проверкой фактах нарушений (об исчисленных для целей налогообложения в завышенных размерах суммах убытков; о завышенных суммах налога на добавленную стоимость, предъявленных к возмещению из бюджета (при наличии); о неудержании и неперечислении налогов и так далее);

- предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений. Указанные предложения должны содержать перечень конкретных мер, направленных на пресечение выявленных в результате проверки нарушений и полное возмещение ущерба, понесенного государством в результате их совершения проверяемым лицом (взыскание недоимки по налогам и сборам, пени за несвоевременную уплату (неперечисление) налогов и сборов, приведение налогоплательщиком учета своих доходов (расходов) и объектов налогообложения в соответствии с установленным законодательством порядком и так далее);

- выводы проверяющих о наличии в деяниях налогоплательщика признаков налоговых правонарушений. Данные выводы должны содержать указание на вид совершенных налогоплательщиком налоговых правонарушений со ссылкой на статьи НК РФ, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений.

Кроме того, итоговая часть акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки должна содержать:

- указание на количество листов приложений;

- указание на право представления возражений по результатам выездной (повторной выездной) налоговой проверки.

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 органу внутренних дел, сотрудники которого участвовали в проведении проверки (смотрите, например, Постановление ФАС Уральского округа от 4 мая 2009 г. N Ф09-2653/09-СЗ по делу N А76-23163/2008-38-738; Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 29 июля 2008 г. N Ф04-4596/2008(8840-А03-19) по делу N А03-13766/2007-21).

При проведении повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля над деятельностью налогового органа проверяющими составляется три экземпляра акта (при участии сотрудников органа внутренних дел - четыре экземпляра акта). При этом один экземпляр акта повторной выездной налоговой проверки остается в вышестоящем налоговом органе, один экземпляр передается проверяемому лицу, один экземпляр - в инспекцию по месту постановки на учет проверяемого лица, один экземпляр передается в орган внутренних дел, сотрудники которого участвовали в проверке.

При этом все экземпляры акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки (за исключением акта, вручаемого проверенному лицу), а также материалы проверки и документы, приложенные к акту, подтверждающие нарушения законодательства о налогах и сборах, остающиеся в налоговом органе, являются документами для служебного пользования.

1.14. Рассмотрение результатов и вынесение решения по результатам выездной налоговой проверки

Статья 100 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) закрепляет требования, предъявляемые к оформлению результатов налоговой проверки. Именно после соблюдения всех требований данной статьи НК РФ происходит переход к рассмотрению результатов и вынесению решения по результатам выездной налоговой проверки.

В соответствии с п. 1 ст. 100 НК РФ по результатам выездной налоговой проверки в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке (установленную форму такой справки смотрите в Приложении N 2 к Приказу ФНС России от 31 марта 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах") уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки (смотрите, например, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 12 сентября 2007 г. N Ф08-5997/07-2232А по делу N А32-10328/2007-4/291; Постановление ФАС Дальневосточного округа от 16 августа 2006 г., 9 августа 2006 г. N Ф03-А80/06-2/2609 по делу N А80-01/2006).

Форма акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки содержится в Приложении N 4 к Приказу ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению Акта налоговой проверки".

Согласно п. 2 ст. 100 НК РФ акт налоговой проверки подписывается лицами, проводившими соответствующую проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем).

Об отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя подписать акт делается соответствующая запись в акте налоговой проверки.

При этом обратите внимание, что факт подписания акта не означает безоговорочного согласия налогоплательщика с содержащимися в нем выводами. Подписание любого документа направлено, прежде всего, на то, чтобы зафиксировать его содержание. Поэтому в интересах налогоплательщика подписать акт.

Пункт 4 ст. 100 НК РФ закрепляет, что форма и Требования к составлению акта налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

До 1 января 2009 г. в ст. 100 НК РФ не был указан срок, в течение которого акт налоговой проверки должен быть вручен налогоплательщику. Дополнение, внесенное в п. 5 ст. 100 НК РФ, уточняет, что этот акт вручается лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю в течение пяти дней от даты его составления (смотрите, например, Постановление ФАС Уральского округа от 21 января 2009 г. N Ф09-10417/08-С2 по делу N А50П-607/08; Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 1 октября 2008 г. N Ф08-5874/2008 по делу N А32-48446/2004-12/930-2008-56/32; Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 5 апреля 2005 г. N Ф04-1809/2005(10072-А75-29)).

В случае если лицо, в отношении которого проводилась проверка, или его представитель уклоняются от получения акта налоговой проверки, этот факт отражается в акте налоговой проверки, и акт налоговой проверки направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица. В случае направления акта налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день, считая от даты отправки заказного письма (подробнее об этом смотрите Письмо Минфина России от 10 сентября 2007 г. N 03-02-07/1-406, Письмо ФНС России от 19 марта 2007 г. N ЧД-6-23/216@).

В соответствии с п. 6 ст. 100 НК РФ 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 (смотрите, например, Постановление ФАС Центрального округа от 4 июня 2009 г. по делу N А54-3154/2008-СЗ; Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 22 октября 2008 г. N Ф08-5998/2008 по делу N А01-640/2008-9).

При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

Обратите внимание, что налоговый орган не обязан доказывать обстоятельства, на которые ссылается налогоплательщик как на основания своих возражений. Задача налогового органа в подобной ситуации - обеспечить налогоплательщику возможность представить доказательства, а не собирать их за него.

Статья 100.1 НК РФ регламентирует порядок рассмотрения дел о налоговых правонарушениях. В соответствии с ней дела о выявленных в ходе выездной налоговой проверки налоговых правонарушениях рассматриваются в порядке, предусмотренном ст. 101 НК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 101 НК РФ акт налоговой проверки и другие материалы налоговой проверки, в ходе которой были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения по указанному акту должны быть рассмотрены руководителем

(заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку, и решение по ним должно быть принято в течение 10 дней со дня истечения срока, указанного в п. 6 ст. 100 НК РФ. Указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц (форму решения о продлении данного срока смотрите в Приложении N 3 к Приказу ФНС России от 7 мая 2007 г. N ММ-3-06/281@ "Об утверждении рекомендуемых форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

Пункт 2 ст. 101 НК РФ гласит, что руководитель (заместитель руководителя) налогового органа извещает о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки лицо, в отношении которого проводилась эта проверка. Обратите внимание, что это обязанность налогового органа, а не его право. В случае неизвещения налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов дела по результатам выездной налоговой проверки в установленном порядке, решение налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности может быть признано судом недействительным (смотрите, например, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 18 июня 2009 г. по делу N А79-6359/2008; Постановление ФАС Поволжского округа от 14 мая 2009 г. по делу N А55-11813/2008; Постановление ФАС Дальневосточного округа от 1 апреля 2009 г. N Ф03-1024/2009 по делу N А51-1009/2008).

Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, вправе участвовать в процессе рассмотрения материалов указанной проверки лично и (или) через своего представителя. В данном случае это именно право налогоплательщика, он может и не участвовать в рассмотрении материалов выездной налоговой проверки.

Поэтому неявка лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представителя), извещенного надлежащим образом о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки, не является препятствием для рассмотрения материалов налоговой проверки, за исключением тех случаев, когда участие этого лица будет признано руководителем (заместителем руководителя) налогового органа обязательным для рассмотрения этих материалов.

Согласно п. 3 ст. 101 НК РФ перед рассмотрением материалов налоговой проверки по существу руководитель (заместитель руководителя) налогового органа должен:

- объявить, кто рассматривает дело и материалы какой налоговой проверки подлежат рассмотрению;
- установить факт явки лиц, приглашенных для участия в рассмотрении. В случае неявки этих лиц руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выясняет, извещены ли участники производства по делу в установленном порядке, и принимает решение о рассмотрении материалов налоговой проверки в отсутствие указанных лиц либо об отложении указанного рассмотрения;
- в случае участия представителя лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, проверить полномочия этого представителя;
- разъяснить лицам, участвующим в процедуре рассмотрения, их права и обязанности;
- вынести решение об отложении рассмотрения материалов налоговой проверки в случае неявки лица, участие которого необходимо для рассмотрения (форма такого решения заложена в Приложении N 5 к Приказу ФНС России от 6 марта 2007 г. N ММ-3-06/106@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

При рассмотрении материалов налоговой проверки может быть оглашен акт налоговой проверки, а при необходимости и иные материалы мероприятий налогового контроля, а также письменные возражения лица, в отношении которого проводилась проверка. Отсутствие письменных возражений не лишает это лицо (его представителя) права давать свои объяснения на стадии рассмотрения материалов налоговой проверки

(смотрите, например, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 10 февраля 2009 г. по делу N А53-14370/2008-С5-27).

При рассмотрении материалов налоговой проверки исследуются представленные доказательства, в том числе документы, ранее истребованные у лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, документы, представленные в налоговые органы в ходе проведения выездной проверки, и иные документы, имеющиеся у налогового органа.

Отмечаем, что с 1 января 2009 г. не допускается использование доказательств, полученных с нарушением НК РФ. А в ходе рассмотрения может быть принято решение о привлечении в случае необходимости к участию в этом рассмотрении свидетеля, эксперта, специалиста.

В п. 5 ст. 101 НК РФ указано, что в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа:

- устанавливает, совершало ли лицо, в отношении которого был составлен акт налоговой проверки, нарушение законодательства о налогах и сборах;
- устанавливает, образуют ли выявленные нарушения состав налогового правонарушения;
- устанавливает, имеются ли основания для привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- выявляет обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения, либо обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

В случае необходимости получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе вынести решение о проведении в срок, не превышающий один месяц, дополнительных мероприятий налогового контроля (форму такого решения смотрите в Приложении N 11 к Приказу N ММ-3-06/338@).

В решении о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля излагаются обстоятельства, вызвавшие необходимость проведения таких дополнительных мероприятий, указываются срок и конкретная форма их проведения.

В качестве дополнительных мероприятий налогового контроля может проводиться истребование документов, допрос свидетеля, проведение экспертизы (смотрите соответственно ст. ст. 93 и 93.1, 90, 95 НК РФ).

Отмечаем, что в соответствии с п. 6 ст. 101 НК РФ налоговыми органами должно быть обеспечено в установленном порядке участие налогоплательщика, в отношении которого проводилась налоговая проверка (лично и (или) через его представителя), в процессе рассмотрения материалов проверки, включая и материалы, полученные в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля (смотрите Письмо Минфина России от 25 июля 2007 г. N 03-02-07/1-346).

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение:

- о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (форму решения смотрите в Приложении N 12 к Приказу N ММ-3-06/338@);
- об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (такую форму смотрите в Приложении N 13 к Приказу N ММ-3-06/338@).

Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения вступают в силу по истечении 10 дней со дня вручения лицу (его представителю), в отношении которого было вынесено соответствующее решение. При этом соответствующее решение должно быть вручено в течение пяти дней после дня

его вынесения (данный пятидневный срок для вручения решения установлен и применяется с 1 января 2009 г.).

В случае подачи апелляционной жалобы на решение налогового органа в порядке, предусмотренном ст. 101.2 НК РФ, указанное решение вступает в силу со дня его утверждения вышестоящим налоговым органом полностью или в части.

Апелляционная жалоба на соответствующее решение налогового органа подается в вынесший это решение налоговый орган, который обязан в течение трех дней со дня поступления указанной жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган, при отправке апелляционной жалобы по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения (смотрите Письмо Минфина России от 27 июля 2007 г. N 03-02-07/1-350).

Лицо, в отношении которого вынесено соответствующее решение, вправе исполнить решение полностью или в части до вступления его в силу. При этом подача апелляционной жалобы не лишает это лицо права исполнить не вступившее в силу решение полностью или в части.

В соответствии с п. 14 ст. 101 НК РФ несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных НК РФ, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

Нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

К таким существенным условиям относится и обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения. В частности, например, ФАС Дальневосточного округа в своем Постановлении от 24 ноября 2008 г. N Ф03-5140/2008 по делу N А73-2749/2008-23 указал, что нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является безусловным основанием для отмены решения налогового органа.

Основаниями для отмены указанного решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом могут являться и иные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, если только такие нарушения привели или могли привести к принятию руководителем (заместителем руководителя) налогового органа неправомерного решения.

По выявленным налоговым органом нарушениям, за которые физические лица или должностные лица организаций подлежат привлечению к административной ответственности, уполномоченное должностное лицо налогового органа, проводившее проверку, составляет протокол об административном правонарушении в пределах своей компетенции (смотрите Приказ ФНС России от 2 августа 2005 г. N САЭ-3-06/354@ "Об утверждении Перечня должностных лиц налоговых органов Российской Федерации, уполномоченных составлять протоколы об административных правонарушениях").

Рассмотрение дел об этих правонарушениях и применение административных наказаний в отношении физических лиц и должностных лиц организаций, виновных в их совершении, производятся в соответствии с законодательством об административных правонарушениях (подробнее смотрите гл. 29 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях под названием "Рассмотрение дела об административном правонарушении").

1.15. Привлечение к ответственности по результатам выездной налоговой проверки

В ст. 2 части первой Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) регламентировано положение, согласно которому законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. О привлечении к ответственности по результатам выездной налоговой проверки смотрите в данном разделе.

В соответствии со ст. 10 НК РФ порядок привлечения к ответственности и производство по делам о налоговых правонарушениях осуществляются в порядке, установленном гл. 14, 15 НК РФ (данные главы носят следующие названия соответственно: "Налоговый контроль" и "Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений").

Производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административного правонарушения или преступления, ведется в порядке, установленном соответственно законодательством Российской Федерации об административных правонарушениях (смотрите Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях (КоАП РФ)) и уголовно-процессуальным законодательством Российской Федерации (смотрите Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации (УПК РФ)).

В п. 5 ст. 101 НК РФ указано, что в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа:

- устанавливает, совершало ли лицо, в отношении которого был составлен акт налоговой проверки, нарушение законодательства о налогах и сборах;
- устанавливает, образуют ли выявленные нарушения состав налогового правонарушения;
- устанавливает, имеются ли основания для привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- выявляет обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения, либо обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, согласно п. 7 ст. 101 НК РФ, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение:

- о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (форму решения смотрите в Приложении N 12 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах");
- об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (такую форму смотрите в Приложении N 13 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

В п. 8 ст. 101 НК РФ установлены требования к решениям, принимаемым по результатам налоговых проверок.

Так, решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения должно содержать:

- изложение обстоятельств совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения так, как они установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства;

- доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов;

- само решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей НК РФ, предусматривающих данные правонарушения, и применяемые меры ответственности.

В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются размер выявленной недоимки и соответствующих пеней, а также подлежащий уплате штраф.

В решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства, послужившие основанием для такого отказа, а также могут быть указаны размер недоимки, если эта недоимка была выявлена в ходе проверки, и сумма соответствующих пеней.

В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются срок, в течение которого лицо, в отношении которого вынесено решение, вправе обжаловать указанное решение, порядок обжалования решения в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу), а также наименование органа, его место нахождения, другие необходимые сведения.

В п. 9 ст. 101 НК РФ установлен правовой режим вступления в силу решений руководителя налогового органа, принимаемых по результатам проверки. Указанный правовой механизм необходимо рассматривать в его системной связи с механизмом подачи апелляционной жалобы на решение руководителя налогового органа, изложенного в ст. 101.2 НК РФ.

Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения вступают в силу по истечении 10 дней со дня вручения лицу (его представителю), в отношении которого было вынесено соответствующее решение. При этом соответствующее решение должно быть вручено в течение пяти дней после дня его вынесения (данный пятидневный срок для вручения решения установлен и применяется с 1 января 2009 г.).

В случае подачи апелляционной жалобы на решение налогового органа в порядке, предусмотренном ст. 101.2 НК РФ, указанное решение вступает в силу со дня его утверждения вышестоящим налоговым органом полностью или в части.

Апелляционная жалоба на соответствующее решение налогового органа подается в вынесший это решение налоговый орган, который обязан в течение трех дней со дня поступления указанной жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган, при отправке апелляционной жалобы по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения (смотрите Письмо Минфина России от 27 июля 2007 г. N 03-02-07/1-350).

Порядок, сроки рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом и принятие решения по ней определяются в порядке, предусмотренном ст. ст. 139 - 141 НК РФ, с учетом положений, установленных ст. 101.2 НК РФ.

Лицо, в отношении которого вынесено соответствующее решение, вправе исполнить решение полностью или в части до вступления его в силу. При этом подача апелляционной жалобы не лишает это лицо права исполнить не вступившее в силу решение полностью или в части.

Вступившее в силу решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, может быть обжаловано в вышестоящий налоговый орган.

По ходатайству лица, обжалующего решение налогового органа, вышестоящий налоговый орган вправе приостановить исполнение обжалуемого решения.

В связи с последними изменениями законодательства, решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе. То есть, если не будет обжалования решения в вышестоящем налоговом органе, то суды не примут к рассмотрению такое дело. При этом, даже несмотря на то что налоговые органы в два раза более предвзято относятся к налогоплательщику и, соответственно, принимают решения в его пользу в два раза реже, чем суды, они все равно не готовы по признанию руководства ФНС России к исполнению этой функции (рекомендуем обратить внимание на Письмо Минфина России от 24 октября 2008 г. N 03-02-07/1-428).

Также в случае обжалования такого решения в судебном порядке срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда лицу, в отношении которого вынесено это решение, стало известно о вступлении его в силу (данное положение п. 5 ст. 101.2 НК РФ применяется к правоотношениям, возникшим с 1 января 2009 г.).

Обратите внимание, что налоговым законодательством предусмотрен механизм обеспечительных мер, направленных на исполнение решения руководителя налогового органа, принимаемого по результатам проверки (в рамках данной статьи указанные механизмы не будут рассматриваться, поскольку не являются ее непосредственным предметом).

В соответствии с п. 10 ст. 101 НК РФ после вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе принять обеспечительные меры, направленные на обеспечение возможности исполнения указанного решения, если есть достаточные основания полагать, что непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение такого решения и (или) взыскание недоимки, пеней и штрафов, указанных в решении (смотрите Постановление ФАС Центрального округа от 25 сентября 2008 г. по делу N A68-9703/07-502/18; Постановление ФАС Уральского округа от 23 марта 2009 г. N Ф09-1442/09-С3 по делу N A07-12038/08-А-КИН).

Для принятия обеспечительных мер руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение, вступающее в силу со дня его вынесения и действующее до дня исполнения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо до дня отмены вынесенного решения вышестоящим налоговым органом или судом.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе отменить обеспечительные меры и до указанного выше срока.

Копия решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, а также копия решения о принятии обеспечительных мер и копия решения об отмене обеспечительных мер вручаются лицу, в отношении которого вынесено указанное решение, либо его представителю под расписку или передаются иным способом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком соответствующего решения (п. 13 ст. 101 НК РФ) (смотрите, например, Постановление ФАС Московского округа от 29 августа 2006 г. N КА-А41/7976-06 по делу N A41-K2-10142/05).

В соответствии с п. 14 ст. 101 НК РФ несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных НК РФ, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

В соответствии со ст. 101.3 НК РФ решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подлежит исполнению со дня его вступления в силу (смотрите, например, Постановление ФАС Московского округа от 16 апреля 2008 г. N КА-А40/3094-08 по делу N А40-35653/07-142-200).

Обращение соответствующего решения к исполнению возлагается на налоговый орган, вынесший это решение. В случае рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом в апелляционном порядке вступившее в силу соответствующее решение направляется в налоговый орган, вынесший первоначальное решение, в течение трех дней со дня вступления в силу соответствующего решения.

1.16. Обеспечительные меры как со стороны налоговых органов, так и со стороны налогоплательщиков

Налогоплательщики редко соглашаются с выводами налоговых органов, сделанными по результатам налоговых проверок. И при этом большинство споров в судах разрешается в пользу налогоплательщиков. Однако даже при таком благоприятном исходе спора решение налогового органа, вынесенное по результатам налоговой проверки, может быть к тому времени исполнено, и вернуть "выигранные" у налоговой инспекции денежные средства будет не так-то и просто. Наряду с этим налоговые органы также в большинстве случаев стараются обеспечить запасной вариант исполнения решения, вынесенного ими по результатам налоговых проверок.

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение:

- о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (форму решения смотрите в Приложении N 12 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах");

- об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (такую форму смотрите в Приложении N 13 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения вступают в силу по истечении 10 дней со дня вручения их лицу (его представителю), в отношении которого было вынесено соответствующее решение. При этом соответствующее решение должно быть вручено в течение пяти дней после дня его вынесения (данный пятидневный срок для вручения решения установлен и применяется с 1 января 2009 г.).

В случае подачи апелляционной жалобы на решение налогового органа в порядке, предусмотренном ст. 101.2 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), указанное решение вступает в силу со дня его утверждения вышестоящим налоговым органом полностью или в части.

Апелляционная жалоба на соответствующее решение налогового органа подается в вынесший это решение налоговый орган, который обязан в течение трех дней со дня поступления указанной жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган. При отправке апелляционной жалобы по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения (смотрите Письмо Минфина России от 27 июля 2007 г. N 03-02-07/1-350).

Лицо, в отношении которого вынесено соответствующее решение, вправе исполнить решение полностью или в части до вступления его в силу. При этом подача апелляционной жалобы не лишает это лицо права исполнить не вступившее в силу решение полностью или в части.

Редкое решение налогового органа по результатам проверки не обходится без обжалования в вышестоящий орган или в суд, но не все налогоплательщики активно и эффективно используют дополнительные возможности защиты своих прав. Эти возможности и называются обеспечительными мерами для налогоплательщиков, выраженные в приостановлении соответствующего акта (требования, решения) или действия налогового органа, а также в приостановлении (запрете) принудительного исполнения оспариваемого акта налогового органа (например, запрет списывать денежные средства со счетов налогоплательщика, запрет выставлять инкассо в банк на списание сумм недоимки, пеней и штрафов).

Так, например, в соответствии с п. 3 ст. 138 НК РФ в случае обжалования актов налоговых органов, действий их должностных лиц в суд по заявлению налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента), исполнение обжалуемых актов, совершение обжалуемых действий могут быть приостановлены судом в порядке, установленном соответствующим процессуальным законодательством Российской Федерации (смотрите ст. 254 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации и ст. 199 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

В случае обжалования актов налоговых органов, действий их должностных лиц в вышестоящий налоговый орган по заявлению налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента), исполнение обжалуемых актов, совершение обжалуемых действий могут быть приостановлены по решению вышестоящего налогового органа.

Обратите внимание при этом, что согласно ст. 141 НК РФ сама по себе подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия, за исключением случаев, предусмотренных НК РФ.

Если же налоговый орган (должностное лицо), рассматривающий жалобу, имеет достаточные основания полагать, что обжалуемые акт или действие не соответствуют законодательству Российской Федерации, указанный налоговый орган вправе полностью или частично приостановить исполнение обжалуемых акта или действия. Решение о приостановлении исполнения акта (действия) в данном случае принимается руководителем налогового органа, принявшим такой акт, либо вышестоящим налоговым органом.

В соответствии с п. 10 ст. 101 НК РФ после вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе принять обеспечительные меры, направленные на обеспечение возможности исполнения указанного решения, если есть достаточные основания полагать, что непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение такого решения и (или) взыскание недоимки, пеней и штрафов, указанных в решении (смотрите Постановление ФАС Центрального округа от 25 сентября 2008 г. по делу N А68-9703/07-502/18; Постановление ФАС Уральского округа от 23 марта 2009 г. N Ф09-1442/09-С3 по делу N А07-12038/08-А-КИН).

Для принятия обеспечительных мер руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение, вступающее в силу со дня его вынесения и действующее до дня исполнения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо до дня отмены вынесенного решения вышестоящим налоговым органом или судом.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе отменить обеспечительные меры и до указанного выше срока.

Обеспечительными мерами могут быть:

- запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа. Предусмотренный запрет на отчуждение (передачу в залог) производится последовательно в отношении:

1) недвижимого имущества, в том числе не участвующего в производстве продукции (работ, услуг);

2) транспортных средств, ценных бумаг, предметов дизайна служебных помещений;

3) иного имущества, за исключением готовой продукции, сырья и материалов;

4) готовой продукции, сырья и материалов.

При этом запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества каждой последующей группы применяется в случае, если совокупная стоимость имущества из предыдущих групп, определяемая по данным бухгалтерского учета, меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, подлежащей уплате на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Обратите внимание, что запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества без согласия налогового органа не применяется в отношении физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, поскольку взыскание налога, сбора, пеней и штрафов за счет имущества этого физического лица производится в судебном порядке, учитывая положения ст. 48 НК РФ (смотрите Письмо Минфина России от 13 июля 2007 г. N 03-02-07/1-330);

- приостановление операций по счетам в банке в порядке, установленном ст. 76 НК РФ (форму такого решения смотрите в Приложении N 4 к Приказу ФНС России от 1 декабря 2006 г. N САЭ-3-19/825@ "Об утверждении форм требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа, документа о выявлении недоимки у налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер принудительного взыскания задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации").

Приостановление операций по счетам в банке в порядке принятия обеспечительных мер может применяться только после наложения запрета на отчуждение (передачу в залог) имущества и в случае, если совокупная стоимость такого имущества по данным бухгалтерского учета меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, подлежащей уплате на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (смотрите Постановление ФАС Поволжского округа от 11 марта 2009 г. по делу N А55-11389/2008).

Приостановление операций по счетам в банке допускается в отношении разницы между общей суммой недоимки, пеней и штрафов, указанной в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, и стоимостью имущества, не подлежащего отчуждению (передаче в залог) (об этом смотрите выше).

Согласно п. 11 ст. 101 НК РФ по просьбе лица, в отношении которого было вынесено решение о принятии обеспечительных мер, налоговый орган вправе заменить обеспечительные меры, на:

- банковскую гарантию, подтверждающую, что банк обязуется уплатить указанную в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения сумму недоимки, а также суммы соответствующих пеней и штрафов в случае неуплаты этих сумм принципалом в установленный налоговым органом срок

(подробнее об этом смотрите в статьях с 368 по 379 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации);

- залог ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, или залог иного имущества, оформленный в порядке, предусмотренном ст. 73 НК РФ;
- поручительство третьего лица, оформленное в порядке, предусмотренном ст. 74 НК РФ.

При предоставлении налогоплательщиком на сумму, подлежащую уплате в бюджетную систему Российской Федерации на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, банковской гарантии банка с инвестиционным рейтингом рейтингового агентства, включенного в перечень, утверждаемый Минфином России, налоговый орган не вправе отказать налогоплательщику в такой замене обеспечительных мер.

Копия решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, а также копия решения о принятии обеспечительных мер и копия решения об отмене обеспечительных мер вручаются лицу, в отношении которого вынесено указанное решение, либо его представителю под расписку или передаются иным способом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком соответствующего решения.

Отмечаем, не стоит забывать о том, что в соответствии с п. 14 ст. 101 НК РФ несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных НК РФ, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

Глава 2. КАМЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ

2.1. Сущность камеральной налоговой проверки

Налоговые органы проводят налоговый контроль в форме налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации (далее - НК РФ). Налоговое законодательство выделяет выездную и камеральную налоговую проверку. Об особенностях и сущности камеральной налоговой проверки смотрите в данном разделе.

Глава 14 части первой НК РФ носит название "Налоговый контроль". В ст. 82 НК РФ закреплено, что налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю над соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ.

Правовое регулирование камеральных проверок установлено ст. 88 НК РФ. Вместе с тем на данный институт распространяются и положения ст. 87 НК РФ.

В соответствии со ст. 87 НК РФ налоговые органы проводят следующие виды налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов:

- камеральные налоговые проверки;
- выездные налоговые проверки.

Целью камеральной и выездной налоговых проверок является контроль над соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

Определения камеральной проверки НК РФ не содержит, он лишь констатирует, что в процессе ее проведения проверяется налоговая отчетность налогоплательщика.

Из положений редакции ст. 88 НК РФ, действовавшей до 1 января 2007 г., следовала правовая неопределенность в том, что именно могут проверять налоговые органы в ходе камеральной налоговой проверки. Некоторую ясность в данном направлении вносили теории права и, конечно, судебные органы.

Так, например, ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 22 февраля 2006 г. N Ф04-556/2006(19911-A27-31) указал, что задачей камеральной налоговой проверки является проверка правильности исчисления налогоплательщиком налоговой базы и суммы налога на основе декларации и документов, представленных налогоплательщиком в подтверждение тех или иных положений декларации, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налоговых органов.

С 1 января 2007 г. норма ст. 88 НК РФ изложена в новой редакции, однако ее принципиальные положения по существу не изменились.

Камеральную проверку, как представляется, можно признать основной формой проведения налогового контроля. И дело здесь не только в том, что основанием ее проведения является представление декларации, а декларация представляется многими налогоплательщиками ежемесячно. Важен тот факт, что камеральная проверка проводится без решения руководителя инспекции, что в некотором роде убыстряет процесс и сокращает количество бюрократических проволочек.

Несмотря на, казалось бы, малую трудоемкость проведения камеральных проверок по сравнению, например, с выездными налоговыми проверками, они дают ощутимую прибавку в бюджет.

Статья 88 НК РФ регламентирует основные моменты и особенности камеральной налоговой проверки.

Камеральная налоговая проверка проводится 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.

Такая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета).

Если камеральной налоговой 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, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок (об этом подробнее смотрите Письмо ФНС России от 1 августа 2008 г. N ШТ-8-2/320@ "О вручении (направлении) ненормативных правовых актов и иных документов").

Налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога (п. 1 ст. 80 НК РФ). В налоговой декларации указывается исчисленная сумма налога.

Согласно п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют право представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок.

Таким образом, в соответствии с вышесказанным налогоплательщик представляет пояснения по исчислению налогов. При этом если камеральной налоговой проверкой

выявлены ошибки в налоговой декларации, то представление налогоплательщиком по требованию налогового органа необходимых пояснений является правом налогоплательщика. Вместе с тем п. 1 ст. 23 НК РФ устанавливает, что налогоплательщики обязаны выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах.

Именно поэтому необходимо признать, что если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации, то представление налогоплательщиком по требованию налогового органа необходимых пояснений является не правом, а обязанностью налогоплательщика.

Что касается представителей налогового органа в данном случае, то проводя камеральную налоговую проверку, при возникновении сомнений относительно представленных налогоплательщиком документов налоговый орган обязан истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов (смотрите, например, Постановление ФАС Московского округа от 9 апреля 2008 г. N КА-А40/86-08 по делу N А40-33760/07-118-208; Постановление ФАС Московского округа от 24 июля 2007 г., 27 июля 2007 г. N КА-А40/7083-07 по делу N А40-71292/06-75-421).

Налогоплательщик, представляющий в налоговый орган пояснения относительно выявленных ошибок в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, вправе дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учета и (или) иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию (расчет).

Лицо, проводящее камеральную налоговую проверку, обязано рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов, либо при отсутствии пояснений налогоплательщика налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки в порядке, предусмотренном ст. 100 НК РФ (форму такого акта смотрите в Приложении N 5 к Приказу ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению Акта налоговой проверки").

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.

При этом обратите особое внимание, что предоставленное налоговому органу право истребовать у налогоплательщика при проведении камеральной проверки дополнительные сведения, получать объяснения и документы ограничено сущностью камеральной проверки, то есть могут быть истребованы только те документы, которые имеют непосредственное отношение к обнаруженным налоговым органом ошибкам в представленных налогоплательщиком декларациях (смотрите, например, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 11 апреля 2005 г. N Ф04-1852/2005(10181-А27-37)).

При проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если представление таких документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) не предусмотрено НК РФ.

При подаче налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога, камеральная налоговая проверка проводится на

основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком в соответствии с НК РФ.

Налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие в соответствии со ст. 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов.

При проведении камеральной налоговой проверки по налогам, связанным с использованием природных ресурсов, налоговые органы вправе помимо документов истребовать у налогоплательщика иные документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты таких налогов.

В случае если до окончания камеральной налоговой проверки налогоплательщиком представлена уточненная налоговая декларация (расчет) в порядке, предусмотренном ст. 81 НК РФ, камеральная налоговая проверка ранее поданной декларации (расчета) прекращается и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе уточненной налоговой декларации (расчета). Прекращение камеральной налоговой проверки означает прекращение всех действий налогового органа в отношении ранее поданной налоговой декларации (расчета) (п. 9.1 ст. 88 НК РФ).

Данное положение уточняет, что если в ходе проверки налогоплательщик представляет уточненную декларацию, то проверка первоначальной декларации прекращается и начинается новая камеральная проверка уточненной декларации. При этом трехмесячный срок, установленный для проведения камеральной проверки и регламентированный п. 2 ст. 88 НК РФ, соответственно начинает отсчитываться с момента подачи уточненной декларации. Обратите внимание, такое уточнение применяется с 1 января 2009 г.

Отмечаем также, что в связи с данными положениями п. 9.1 ст. 88 НК РФ документы (сведения), полученные налоговым органом в рамках прекращенной камеральной налоговой проверки, могут быть использованы при проведении мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщика. На этом основании можно сделать вывод, что при представлении уточненной декларации налоговые органы не должны требовать документы, которые уже подавались в инспекцию с первоначальной декларацией.

Все чаще сегодня на практике имеют распространение ситуации, когда налоговый орган в ходе камеральной налоговой проверки проводит осмотр помещения, в котором ведется предпринимательская деятельность, делает обмеры и замеры или производит, например, фактически полную проверку всех первичных документов налогоплательщика, одним словом осуществляет действия, которые свойственны выездной налоговой проверке. Все это, естественно, делает процедуру камеральной проверки весьма обременительной для налогоплательщика.

Подобные ситуации подвергались неоднократной критике специалистов по налоговому праву. Весьма распространена позиция о том, что одна форма контроля ни в коем случае не должна заменять другую.

Однако, суды, как это ни парадоксально, в ряде "громких" случаев встали на позицию обратную, противоречащую по идее сущности камеральной проверки (смотрите, например, "опасные" прецеденты, которые были созданы судебными решениями, обложенными в Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 29 мая 2008 г. N 6938/08; Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 18 ноября 2008 г. N Ф04-6982/2008(15881-А75-27)).

Представляется, что подобное положение вещей неизбежно ведет к смешению двух понятий - выездной и камеральной налоговой проверки. Ведь эти два вида налоговой проверки являются самостоятельными подинститутами института налогового контроля. Им, даже несмотря на общую цель, присущи свои особенности. Смешение их уже сейчас приводит к постоянным недоразумениям, недопониманию, конфликтам и спорам между субъектами и, естественно, к увеличению количества судебных процессов. В связи с этим, к счастью, говорить о том, что суды безоговорочно соглашаются учитывать в качестве

допустимого доказательства протокол осмотра, полученный в ходе камеральной налоговой проверки, по крайней мере, преждевременно (смотрите, например, Постановление ФАС Центрального округа от 30 сентября 2008 г. по делу N А54-1011/2008С21 или Постановление ФАС Уральского округа от 13 мая 2008 г. N Ф09-3350/08-С3).

2.2. Сроки проведения камеральной налоговой проверки и их продление

Действующее налоговое законодательство устанавливает четкий срок, отведенный представителям налоговых органов на осуществление камеральной налоговой проверки. При этом, если ранее Налоговый кодекс Российской Федерации (далее - НК РФ) устанавливал, что для проведения камеральной проверки законодательством о налогах и сборах могут быть предусмотрены иные сроки, то в свете последних изменений такое положение не применяется. О сроках проведения камеральной налоговой проверки и возможности их продления читайте в данном материале.

В соответствии с п. 1 ст. 88 НК РФ камеральная налоговая проверка проводится 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.

В п. 2 ст. 88 НК РФ закреплены сроки проведения камеральной налоговой проверки. Камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета).

Обращаем ваше внимание на то немаловажное обстоятельство для понимания данной нормы, что в редакции рассматриваемой нормы, действовавшей до 1 января 2009 г., камеральная налоговая проверка проводилась в течение трех месяцев со дня представления декларации и документов, которые должны к ней прилагаться.

Такая формулировка не позволяла однозначно ответить на вопрос, с какого момента отсчитывается срок проверки: со дня подачи декларации или от даты представления прилагаемых к ней документов. Финансовое ведомство по этому вопросу предлагало следующие разъяснения: началом проведения проверки следует считать день, когда в инспекцию поданы декларация (расчет) и последний из необходимых документов (смотрите Письмо Минфина России от 13 апреля 2007 г. N 03-02-07/2-69).

В связи с этим также отмечаем, что на практике очень часто возникала ситуация, когда налогоплательщик представлял налоговую декларацию с неполным пакетом необходимых документов, так как по не зависящим от него обстоятельствам он не мог представить на тот момент какой-нибудь из них. В этом случае налоговый орган не начинал проводить камеральную проверку до тех пор, пока налогоплательщик не представит недостающий документ. Только тогда, когда недостающий документ представлялся, начинал исчисляться трехмесячный срок. Естественно, вышеуказанная процедура лишь затягивала срок проведения камеральной проверки, осложняя этим ее проведение.

Сегодня эта проблема устранена: камеральная проверка проводится в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) и это прямо закреплено в п. 2 ст. 88 НК РФ.

Однако, в целях предупреждения довольно негативных последствий для налогоплательщика, ему необходимо четко уяснить, что теперь налоговый орган не будет требовать с него недостающие документы, а это может привести к тому, что за

недостатком соответствующих необходимых документов по истечении трехмесячного срока налогоплательщик будет получать отказ.

В соответствии с п. 4 ст. 80 НК РФ налоговая декларация (расчет) может быть представлена налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговый орган лично или через представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

Налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации (расчета), представленной налогоплательщиком (плательщиком сборов, налоговым агентом) по установленной форме (установленному формату), и обязан проставить по просьбе налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) на копии налоговой декларации (копии расчета) отметку о принятии и дату ее получения при получении налоговой декларации (расчета) на бумажном носителе либо передать налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) квитанцию о приеме в электронном виде - при получении налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи.

В связи с этим обратите внимание, что при отправке налоговой декларации (расчета) по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. При передаче налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается также дата ее отправки.

Пунктом 3 ст. 88 НК РФ регламентировано, что если камеральной налоговой 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, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

Налогоплательщик, представляющий в налоговый орган пояснения относительно выявленных ошибок в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, вправе дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учета и (или) иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию (расчет). Отмечаем, что такие обстоятельства не влияют на течение общего срока, отведенного на камеральную проверку.

Интересным представляется вопрос относительно начала исчисления срока осуществления камеральной налоговой проверки, если налогоплательщик подает уточненную декларацию. Ранее (до 1 января 2009 г.) финансовое ведомство утверждало, что после представления налогоплательщиком уточненной декларации по НДС инспекция прекращает проверку первичной декларации и начинает проверку уточненной в порядке, установленном общими положениями ст. 88 НК РФ (смотрите Письмо Минфина России от 13 февраля 2008 г. N 03-02-07/1-61). На практике это вызывало неоднозначную трактовку данных положений и вопросы относительно продления установленного срока проведения камеральной проверки.

С 1 января 2009 г. законодательно закреплено, что в случае если до окончания камеральной налоговой проверки налогоплательщиком представлена уточненная налоговая декларация (расчет) в порядке, предусмотренном ст. 81 НК РФ, камеральная налоговая проверка ранее поданной декларации (расчета) прекращается и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе уточненной налоговой декларации (расчета). Прекращение камеральной налоговой проверки означает прекращение всех действий налогового органа в отношении ранее поданной налоговой декларации (расчета) (п. 9.1 ст. 88 НК РФ).

Данное положение уточняет, что если в ходе проверки налогоплательщик представляет уточненную декларацию, то проверка первоначальной декларации

прекращается и начинается новая камеральная проверка уточненной декларации. При этом трехмесячный срок, установленный для проведения камеральной проверки и регламентированный п. 2 ст. 88 НК РФ, соответственно начинает отсчитываться с момента подачи уточненной декларации. Обратите внимание, такое уточнение применяется с 1 января 2009 г.

Отмечаем также, что в связи с данными положениями п. 9.1 ст. 88 НК РФ документы (сведения), полученные налоговым органом в рамках прекращенной камеральной налоговой проверки, могут быть использованы при проведении мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщика. На этом основании можно сделать вывод, что при представлении уточненной декларации налоговые органы не должны требовать документы, которые уже подавались в инспекцию с первоначальной декларацией.

Таким образом, в данной ситуации трехмесячный срок, установленный для проведения камеральной проверки, начинает отсчитываться с момента подачи уточненной декларации.

В Письме Минфина России от 6 апреля 2009 г. N 03-02-07/1-172 сообщается, что окончание камеральной налоговой проверки не связано с моментом подписания налоговым органом и налогоплательщиком акта сверки расчетов налогоплательщика по налогам, сборам и взносам.

Так, при выявлении недоимки в ходе камеральной налоговой проверки и отсутствии признаков состава нарушения законодательства о налогах и сборах налоговый орган составляет документ о выявлении недоимки у налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента по форме, утвержденной Приказом ФНС России от 1 декабря 2006 г. N САЭ-3-19/825@ "Об утверждении форм требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа, документа о выявлении недоимки у налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер принудительного взыскания задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации" и закрепленной в Приложении N 3 к нему (смотрите п. 1 ст. 70 НК РФ).

При выявлении же нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе проведения камеральной налоговой проверки должностными лицами налогового органа, проводящими указанную проверку, составляется акт налоговой проверки по установленной форме в течение 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки. В акте налоговой проверки указывается дата акта налоговой проверки, под которой понимается дата подписания акта лицами, проводившими эту проверку (смотрите п. п. 1 и 3 ст. 100 НК РФ).

Теперь выясним, какие же последствия наступают при нарушении указанного срока. В соответствии с п. 9 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. N 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой НК РФ" (далее - Информационное письмо) проведение камеральной налоговой проверки за пределами срока, предусмотренного ст. 88 НК РФ, само по себе не может повлечь отказ в удовлетворении требования налогового органа о взыскании налога и пеней.

Поэтому применяя норму ст. 88 НК РФ следует исходить из того, что установленный ею срок не является пресекательным и его истечение не препятствует выявлению фактов неуплаты налога и принятию мер по его принудительному взысканию (смотрите, например, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 20 июля 2009 г. N Ф04-4252/2009(10639-А45-40) по делу N А45-15164/2008-59/498). В то же время пропуск налоговым органом срока проведения камеральной проверки не влечет изменения порядка исчисления срока на принудительное взыскание налога и пеней (смотрите Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 26 ноября 2008 года N А33-2084/08-Ф02-5802/08 по делу N А33-2084/08).

Так, например, при взыскании налога за счет денежных средств налогоплательщика заявление может быть подано в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога (п. 3 ст. 46 НК РФ).

Отметим, что, по сути, рассматриваемое Информационное письмо несколько устарело, хотя и по-прежнему действует.

Изложенное же позволяет сделать неутешительный вывод о том, что проведение камеральной налоговой проверки за пределами срока, предусмотренного п. 2 ст. 88 НК РФ, само по себе не является основанием для признания незаконным решения, вынесенного налоговым органом по результатам такой проверки, или действий налогового органа по принудительному взысканию налога. Однако в таком случае представляется обоснованным оспаривание действий должностных лиц налогового органа, осуществляемых в рамках такой проверки (истребование у налогоплательщика в случаях, предусмотренных НК РФ, дополнительных сведений и документов и другое).

2.3. Предоставление документов в процессе камеральной налоговой проверки

С камеральными проверками любой налогоплательщик сталкивается довольно часто, так как они являются основным мероприятием по проведению налогового контроля фискальными органами. Если у налогоплательщика нет претензий к налоговой декларации, представленной налогоплательщиком, то последствий у таких проверок нет. Если же у налогового органа возникают вопросы, то налогоплательщику придется давать пояснения, а в ряде случаев и представлять дополнительные документы, подтверждающие правильность исчисления налогов. О порядке представления документов в рамках камеральной проверки мы и поговорим далее.

Любой хозяйствующий субъект, будь то организация или индивидуальный предприниматель, осуществляя предпринимательскую деятельность, обязан уплачивать налоги и сборы, установленные налоговым законодательством Российской Федерации. Поэтому в обязанности любого налогоплательщика входит исчисление, декларирование и уплата в бюджет налогов, уплачиваемых этим налогоплательщиком.

В соответствии со ст. 80 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных им доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога. Причем налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому уплачиваемому им налогу, если иное не предусмотрено налоговым законодательством. Декларация представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту своего учета на бумажном носителе или в электронном виде вместе с документами, которые в соответствии с НК РФ прилагаются к налоговой декларации (расчету). Пунктом 3 ст. 80 НК РФ закреплено право налогоплательщика на представление документов, прилагаемых к декларации, в электронном виде.

Не секрет, что самой популярной мерой налогового контроля, осуществляемого сегодня налоговыми органами, выступают камеральные налоговые проверки, порядок проведения которых урегулирован ст. 88 НК РФ. Причем этот порядок распространяется не только на самих налогоплательщиков, но и на налоговых агентов, а также на плательщиков сборов.

Напомним читателю, что с 1 января 2007 г., а именно с момента вступления в силу Федерального закона от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по

совершенствованию налогового администрирования" (далее - Закон N 137-ФЗ), этот порядок существенно изменился.

Правда, место и сроки проведения камеральных проверок остались прежними. Как и раньше, камеральные проверки проводятся налоговиками непосредственно в налоговой инспекции без специального на то решения руководителя налогового органа или его заместителя. Срок проведения камеральной проверки тоже остался прежним и составляет три месяца со дня подачи налогоплательщиком налоговой декларации (расчета).

А вот порядок представления документов налогоплательщиком в ходе камеральной налоговой проверки был изменен существенно...

Начнем с того, что ст. 88 НК РФ определяет, что в некоторых случаях представление дополнительных документов при камеральной налоговой проверке является правом налогоплательщика, а в некоторых других - обязанностью.

Как известно, суть камеральной проверки сводится к тому, что налоговый орган проверяет представленную налогоплательщиком декларацию на наличие дефектов заполнения, арифметических ошибок, а также насколько сведения, представленные налогоплательщиком соответствуют сведениям, содержащимся в документах, имеющихся в налоговом органе и полученным им в ходе осуществления мер налогового контроля.

При выявлении ошибок или каких-либо несоответствий налоговый орган сообщает об этом налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок. Причем, следует отметить, что в данном случае речь идет не о праве налогового органа, а об его обязанности. На это указано в п. 2.5 Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 12 июля 2006 г. N 267-О "По жалобе открытого акционерного общества "Востоксибэлектросетьстрой" на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного Процессуального кодекса Российской Федерации".

Пунктом 4 ст. 88 НК РФ определено, что налогоплательщик, получивший такое требование налоговой инспекции, помимо пояснений относительно выявленных в налоговой декларации ошибок и (или) несоответствий вправе дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учета и (или) иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию (расчет). То есть в данном случае имеет место право налогоплательщика на представление дополнительных документов.

Обратите внимание! Если налоговый орган о выявленных ошибках (несоответствиях) должным образом не поставил в известность налогоплательщика, тем самым лишив его, при исправлении ошибок или даче соответствующих пояснений, возможности представления дополнительных документов, свидетельствующих о достоверности данных, указанных в декларации, то решение налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности будет признано неправомерным. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 20 декабря 2007 г. N А33-6625/07-Ф02-9370/07 по делу N А33-6625/07, Постановление ФАС Московского округа от 15 октября 2008 г. N КА-А40/8777-08 по делу N А40-67894/07-114-370 и другие.

Теперь поговорим о том, когда у налогоплательщика возникает обязанность по представлению дополнительных документов при проведении камеральных налоговых проверок.

Нужно сказать, что Закон N 137-ФЗ существенно ограничил право налоговых органов на истребование дополнительных документов при проведении камеральных налоговых проверок. До вступления в силу указанного Закона ст. 88 НК РФ практически

не ограничивала налоговиков в объеме и в виде дополнительных документов и сведений, которые они могли затребовать у налогоплательщика при проведении проверки. Теперь, благодаря п. 7 ст. 88 НК РФ, ситуация значительно изменилась. В соответствии с указанной нормой при проведении налоговой проверки фискалы не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если иное не предусмотрено самой ст. 88 НК РФ или представление таких документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) прямо предусмотрено НК РФ. Это общее правило, однако из него есть и исключения. К ним относятся следующие ситуации:

1. Использование налогоплательщиком налоговых льгот. В этом случае налоговики вправе требовать от налогоплательщика представления дополнительных документов, подтверждающих правомерность использования льгот.

2. Использование природных ресурсов. Если налогоплательщик при ведении хозяйственной деятельности использует природные ресурсы и является плательщиком соответствующих налогов, то при подаче налоговой декларации по налогам, связанным с использованием природных ресурсов, у него могут запросить документы, являющиеся основанием для их исчисления и уплаты.

3. В декларации по НДС сумма налога заявлена к возмещению. В этом случае налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие в соответствии со ст. 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов.

Обратите внимание! Истребование дополнительных документов, подтверждающих правомерность применения налоговых вычетов, касается только деклараций, в которых НДС заявлен к возмещению из бюджета. Такой вывод напрашивается из буквального прочтения п. 8 ст. 88 НК РФ, хотя некоторые авторы и рассматривают абз. 2 п. 8 ст. 88 НК РФ как самостоятельную норму, распространяющуюся, в том числе, и на декларации, в соответствии с которыми сумма налога заявляется к уплате в бюджет.

Таким образом, ст. 88 НК РФ содержит закрытый перечень ситуаций, когда налоговики вправе затребовать от налогоплательщика представления дополнительных документов при проведении камеральной налоговой проверки. Кстати, на это указывает и Письмо Минфина России от 27 марта 2008 г. N 03-02-07/1-125, в котором финансисты разъясняют, что истребование документов в иных случаях является неправомерным.

Порядок представления истребуемых документов у проверяемого лица определен ст. 93 НК РФ.

Сотрудник налогового органа, проводящий проверку в целях истребования документов, необходимых для ее проведения, должен вручить проверяемому лицу или его представителю требование о представлении документов. Требование выписывается по форме, установленной Приказом ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах", скрепляется подписью должностного лица налогового органа и вручается налогоплательщику или его представителю под роспись. В требовании обязательно указывается перечень истребуемых документов (наименование, реквизиты, индивидуальные признаки, а также сроки, в течение которых они должны быть представлены налогоплательщиком).

Срок, в течение которого проверяемый налогоплательщик обязан представить истребуемые документы в налоговую инспекцию, составляет 10 рабочих дней со дня вручения требования об их представлении.

Документы представляются налогоплательщиком в налоговую инспекцию в виде заверенных копий. Копии заверяются подписью руководителя или заместителя руководителя или иным уполномоченным на такие действия лицом организации и

скрепляются печатью фирмы. В случае надобности налоговый орган имеет право ознакомиться с подлинниками документов, истребованных на проверку.

Обращаем ваше внимание на то, что по общему правилу, закрепленному в п. 2 ст. 93 НК РФ, налоговики не вправе требовать от налогоплательщика представления нотариально заверенных копий документов.

Если у налогоплательщика не имеется возможности уложиться в отведенные законом сроки, то об этом он должен поставить налоговый орган в известность. Причем сделать это нужно письменно с указанием причин, по которым истребуемые документы не могут быть представлены в течение следующего дня после получения требования о представлении документов. Помимо этого, в уведомлении, направляемом в налоговый орган, налогоплательщик должен указать срок, в течение которого он в силах выполнить требование налоговиков.

В течение двух дней со дня получения данного уведомления руководитель налогового органа или его заместитель имеет право либо продлить сроки представления документов либо отказать в их продлении, о чем выносится отдельное решение.

Обращаем ваше внимание на то, что отказ налогоплательщика от представления запрашиваемых документов, а также их непредставление в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ. Причем помимо этого налоговый орган вправе произвести выемку необходимых документов в порядке, определенном ст. 94 НК РФ.

Обратите внимание, что с 1 января 2010 г. налоговики не смогут в ходе проведения налоговых проверок истребовать у налогоплательщиков документы, ранее представленные ими в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок. Однако указанное ограничение не будет распространяться на случаи, когда документы ранее представлялись в налоговый орган в виде подлинников, возвращенных впоследствии проверяемому лицу, а также на случаи, когда представленные документы были утрачены вследствие непреодолимой силы.

Помимо истребования документов самого налогоплательщика налоговые органы при камеральной проверке вправе истребовать документы и у партнеров проверяемого лица, ранее такая проверка была известна как "встречная проверка". Сейчас такое понятие отсутствует в НК РФ, однако это не говорит о том, что налоговики отказались от такой практики.

Истребование документов и информации о проверяемом налогоплательщике производится налоговым органом в соответствии с нормами ст. 93.1 НК РФ.

Для этого должностное лицо, проводящее проверку, должно направить письменное поручение об истребовании документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика в налоговый орган по месту учета его контрагента, по форме, утвержденной Приказом ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах". В поручении обязательно указывается, при проведении какого мероприятия налогового контроля возникла необходимость в представлении документов (информации), а при истребовании информации относительно конкретной сделки указываются также сведения, позволяющие идентифицировать эту сделку.

В течение пяти дней со дня получения данного поручения налоговый орган по месту учета контрагента направляет последнему требование о представлении документов (информации), вместе с копией поручения об истребовании документов.

Контрагент проверяемого налогоплательщика должен исполнить данное требование своего налогового органа в течение пяти дней со дня его получения или в этот же срок проинформировать налоговый орган, что он не располагает истребуемыми документами (информацией).

Если контрагент не в состоянии выполнить требование налоговиков о представлении документов в пятидневный срок, то он должен обратиться в налоговый орган с просьбой о продлении сроков, на основании чего налоговый орган вправе продлить сроки представления документов (информации).

Истребуемые документы представляются контрагентом проверяемого лица в таком же виде, как и самим проверяемым налогоплательщиком:

- в виде копий, заверенных проверяемым лицом (в данном случае таковым выступает уже контрагент);
- копии заверяет своей подписью руководитель (заместитель руководителя) организации и скрепляются печатью;
- налоговый орган не вправе требовать представления копий, заверенных нотариусом;
- при необходимости налоговый орган вправе ознакомиться с подлинниками документов контрагента.

Если контрагент проверяемого налогоплательщика отказывается представлять запрашиваемые документы или не предоставляет их в указанные сроки, то такие действия рассматриваются как налоговое правонарушение и влекут за собой ответственность, установленную ст. 129.1 НК РФ.

Обращаем ваше внимание на то, что Порядок взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов установлен Приказом ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению акта налоговой проверки".

2.4. Требования к акту камеральной налоговой проверки

Согласно п. 1 ст. 100 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК 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. Данное положение НК РФ прямо свидетельствует о том, что в отличие от обязанности представителей налогового органа по составлению акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки, в любом случае акт камеральной налоговой проверки "рождается" только при выявлении соответствующих нарушений законодательства. Обо всем этом и многом другом подробнее читайте в данном разделе.

В соответствии с п. 2 ст. 88 НК РФ камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) и документов, которые в соответствии с НК РФ должны прилагаться к налоговой декларации (расчету), если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки.

Пунктом 3 указанной статьи НК РФ установлено, что если камеральной налоговой 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, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок (смотрите, например, Постановление ФАС Уральского округа от 18

февраля 2008 г. N Ф09-425/08-С2 по делу N А76-8799/07; Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 17 октября 2007 г. N Ф08-6530/2007-2538А по делу N А32-27704/2006-19/579).

Лицо, проводящее указанную проверку, обязано рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений налогоплательщика налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки в порядке, предусмотренном ст. 100 НК РФ (смотрите, например, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 20 октября 2008 г. N Ф08-5909/2008 по делу N А32-20900/2007-51/441; Постановление ФАС Поволжского округа от 19 февраля 2008 г. по делу N А55-7812/07).

Форма акта камеральной налоговой проверки содержится в Приложении N 5 к Приказу ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению Акта налоговой проверки" (далее - Приказ ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@).

Согласно п. 2 ст. 100 НК РФ акт налоговой проверки подписывается лицами, проводившими соответствующую проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем). Об отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя подписать акт делается соответствующая запись в акте налоговой проверки.

В п. 3 ст. 100 НК РФ регламентировано, что в акте налоговой проверки указываются:

- дата акта налоговой проверки. Под указанной датой понимается дата подписания акта лицами, проводившими эту проверку;
- полное и сокращенное наименования либо фамилия, имя, отчество проверяемого лица. В случае проведения проверки организации по месту нахождения ее обособленного подразделения помимо наименования организации указываются полное и сокращенное наименования проверяемого обособленного подразделения и место его нахождения;
- фамилии, имена, отчества лиц, проводивших проверку, их должности с указанием наименования налогового органа, который они представляют;
- дата представления в налоговый орган налоговой декларации и иных документов;
- перечень документов, представленных проверяемым лицом в ходе налоговой проверки;
- период, за который проведена проверка;
- наименование налога, в отношении которого проводилась налоговая проверка;
- даты начала и окончания налоговой проверки;
- адрес места нахождения организации или места жительства физического лица;
- сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки;
- документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых;
- выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ, в случае если НК РФ предусмотрена ответственность за данные нарушения законодательства о налогах и сборах (о видах налоговых правонарушений и ответственности за них смотрите в гл. 16 части первой НК РФ).

На основании Федерального закона от 26 ноября 2008 г. N 224-ФЗ "О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" с 1 января 2009 г., в

соответствии с п. 5 ст. 100 НК РФ, акт налоговой проверки должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, в течение пяти дней от даты этого акта.

В случае если лицо, в отношении которого проводилась проверка, или его представитель уклоняются от получения акта налоговой проверки, этот факт отражается в акте налоговой проверки, и акт налоговой проверки направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица. В случае направления акта налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день, считая от даты отправки заказного письма.

В соответствии с п. 6 ст. 100 НК РФ 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.

При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

Пункт 4 ст. 100 НК РФ закрепляет, что форма и Требования к составлению акта налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Таким документом является Приказ ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@. В Приложении N 6 к нему закреплены Требования к составлению акта налоговой проверки.

Обратите внимание, что данные Требования применяются и, соответственно, положения указанного Приказа ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@ используются при проведении и оформлении результатов налоговых проверок и иных мероприятий налогового контроля, начатых после 31 декабря 2006 г.

Рассмотрим основные требования к составлению акта камеральной налоговой проверки в соответствии с обозначенными выше документами.

Пункт 2.1 разд. 2 Приложения N 6 к Приказу ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@ гласит, что при подготовке акта камеральной налоговой проверки должностное лицо налогового органа обязано руководствоваться общими требованиями к составлению и содержанию акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки, указанными в разд. 1 указанного Приложения, за исключением вводной части.

В п. 2.2 разд. 2 Приложения N 6 к Приказу ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@ закреплено, что вводная часть акта камеральной проверки должна содержать:

- номер акта проверки (присваивается акту при его регистрации в налоговом органе);
- наименование места составления акта камеральной налоговой проверки;
- дату акта проверки. Под указанной датой понимается дата подписания акта лицом, проводившим проверку;
- должность, фамилию, имя, отчество лица, проводившего проверку, его классный чин (при наличии), с указанием наименования налогового органа;
- сведения о налоговой декларации (расчете), на основе которой проведена камеральная налоговая проверка (наименование налога (сбора), дата представления, первичная либо уточненная (корректирующая), регистрационный номер, период);
- полное и сокращенное наименование либо фамилию, имя, отчество лица, представившего налоговую декларацию (расчет). В случае представления налоговой декларации (расчета) организацией по месту нахождения ее филиала, представительства помимо наименования организации указывается полное и сокращенное наименование филиала, представительства;

- идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- код причины постановки на учет (КПП);
- указание на то, что проверка проведена в соответствии с НК РФ, иными актами законодательства о налогах и сборах;
- даты начала и окончания проверки;
- место нахождения организации (ее филиала, представительства) или место жительства физического лица;
- перечень документов, представленных проверяемым лицом, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа, на основе которых проведена проверка;
- сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении камеральной налоговой проверки: об истребовании документов (информации) и иных действиях, произведенных при осуществлении камеральной налоговой проверки;
- иные необходимые сведения.

Акт камеральной налоговой проверки составляется в двух экземплярах, один из которых остается на хранении в налоговом органе, другой - вручается проверенному лицу.

Вручение акта камеральной налоговой проверки налогоплательщику (плательщику сборов, налоговому агенту) должностным лицом налогового органа производится аналогично вручению акта выездной налоговой проверки.

Срок для рассмотрения акта камеральной налоговой проверки и принятия решения по результатам рассмотрения материалов этой проверки установлен п. 1 ст. 101 НК РФ. Акт и другие материалы налоговой проверки, в ходе которой были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные проверяемым лицом письменные возражения по указанному акту должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку, и решение по ним должно быть принято в течение 10 дней со дня истечения пятнадцатидневного срока представления налогоплательщиком в соответствующий налоговый орган письменных возражений по акту налоговой проверки. Указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц (форму решения о продлении смотрите в Приложении N 3 к Приказу ФНС России от 7 мая 2007 г. N ММ-3-06/281@ "Об утверждении рекомендуемых форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

Пунктом 2 ст. 101 НК РФ предусмотрена обязанность руководителя (заместителя руководителя) налогового органа известить о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки лицо, в отношении которого проводилась эта проверка. Полагаем, что такое извещение передается любым способом, свидетельствующим о дате его получения лицом, в отношении которого проводилась налоговая проверка.

Напоминаем, что датой вручения указанного извещения, направленного налоговым органом по почте заказным письмом, считается шестой день, считая от даты отправки заказного письма.

Неявка лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представителя), извещенного надлежащим образом о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки, не является препятствием для рассмотрения материалов налоговой проверки, за исключением тех случаев, когда участие этого лица будет признано руководителем (заместителем руководителя) налогового органа обязательным для рассмотрения этих материалов (подробнее об этом смотрите Письмо Минфина России от 13 июля 2007 г. N 03-02-07/1-330).

Обратите внимание на то обстоятельство, что согласно п. 14 ст. 101 НК РФ к существенным условиям процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки относится обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через

своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения (смотрите, например, Постановление ФАС Дальневосточного округа от 24 ноября 2008 г. N Ф03-5140/2008 по делу N А73-2749/2008-23).

В связи с этим необходимо отметить, что согласно ст. 137 НК РФ каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, если, по мнению этого лица, такие акты нарушают его права.

Акты налоговых органов могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд (смотрите Письмо Минфина России от 11 декабря 2007 г. N 03-02-07/1-479).

2.5. Привлечение к ответственности по результатам камеральной налоговой проверки

Статья 88 Налогового кодекса России (далее - НК РФ) предписывает при выявлении правонарушений не только составлять акт проверки, но и в дальнейшем выносить решение по итогам рассмотрения материалов проведенной камеральной проверки. Об этом свидетельствует отсылка п. 5 ст. 88 НК РФ к положениям ст. 100 НК РФ, регламентирующим оформление результатов налоговой проверки. А ведь ранее норма ст. 100 НК РФ распространялась только на выездные проверки. О решениях, которые могут быть приняты в результате рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки, и привлечении к ответственности как следствии в большинстве случаев мы и поговорим в данном разделе.

Долгое время судебные инстанции исходили из того, что привлечение налогоплательщика к ответственности по результатам камеральной проверки противоречит самому смыслу ст. 88 НК РФ (смотрите, например, Постановление ФАС Московского округа от 23 октября 2000 г. N КА-А41/4820-00). В принципе, действительно ст. 88 НК РФ не содержала ранее упоминания о том, что по результатам камеральной налоговой проверки может быть составлен акт, на основании которого и начинается процедура привлечения налогоплательщика к ответственности.

В настоящее время практика представляется однозначной. По результатам проведения камеральной проверки налогоплательщик, плательщик сбора и налоговый агент могут быть привлечены к налоговой ответственности.

Пунктом 3 ст. 88 НК РФ установлено, что если камеральной налоговой 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, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок (смотрите, например, Постановление ФАС Уральского округа от 18 февраля 2008 г. N Ф09-425/08-С2 по делу N А76-8799/07; Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 17 октября 2007 г. N Ф08-6530/2007-2538А по делу N А32-27704/2006-19/579).

Лицо, проводящее указанную проверку, обязано рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений налогоплательщика налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки в порядке, предусмотренном ст. 100 НК РФ (смотрите, например, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 20 октября 2008 г. N Ф08-5909/2008

по делу N А32-20900/2007-51/441; Постановление ФАС Поволжского округа от 19 февраля 2008 г. по делу N А55-7812/07).

Статья 100.1 НК РФ регламентирует порядок рассмотрения дел о налоговых правонарушениях. В соответствии с ней дела о выявленных в ходе камеральной налоговой проверки налоговых правонарушениях рассматриваются в порядке, предусмотренном ст. 101 НК РФ. Таким образом, в законодательстве сегодня четко закреплено, что положения ст. 101 НК РФ распространяются как на выездные, так и на камеральные проверки. Напоминаем, что ранее изложение статей НК РФ, касающихся этих вопросов, нельзя было трактовать так однозначно.

Итак, по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, согласно п. 7 ст. 101 НК РФ, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение:

- о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (форму решения смотрите в Приложении N 12 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах" (далее - Приказ N ММ-3-06/338@));

- об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (такую форму смотрите в Приложении N 13 к Приказу N ММ-3-06/338@).

В п. 8 ст. 101 НК РФ установлены требования к решениям, принимаемым по результатам налоговых проверок.

Так, решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения должно содержать:

- изложение обстоятельств совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения так, как они установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства;

- доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов;

- само решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей НК РФ, предусматривающих данные правонарушения и применяемые меры ответственности.

В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются размер выявленной недоимки и соответствующих пеней, а также подлежащий уплате штраф.

В решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства, послужившие основанием для такого отказа, а также могут быть указаны размер недоимки, если эта недоимка была выявлена в ходе проверки, и сумма соответствующих пеней.

Кроме того, в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются срок, в течение которого лицо, в отношении которого вынесено решение, вправе обжаловать указанное решение, порядок обжалования решения в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу), а также наименование органа, его место нахождения, другие необходимые сведения.

В п. 9 ст. 101 НК РФ установлен правовой режим вступления в силу решений руководителя налогового органа, принимаемых по результатам проверки. Указанный правовой механизм необходимо рассматривать в его системной связи с механизмом подачи апелляционной жалобы на решение руководителя налогового органа, изложенного в ст. 101.2 НК РФ.

Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения вступают в силу по истечении 10 дней со дня вручения лицу (его представителю), в отношении которого было вынесено соответствующее решение. При этом соответствующее решение должно быть вручено в течение пяти дней после дня его вынесения (данный пятидневный срок для вручения решения установлен и применяется с 1 января 2009 г.).

В случае подачи апелляционной жалобы на решение налогового органа в порядке, предусмотренном ст. 101.2 НК РФ, указанное решение вступает в силу со дня его утверждения вышестоящим налоговым органом полностью или в части.

Апелляционная жалоба на соответствующее решение налогового органа подается в вынесший это решение налоговый орган, который обязан в течение трех дней со дня поступления указанной жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган, при отправке апелляционной жалобы по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения.

Порядок, сроки рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом и принятие решения по ней определяются в порядке, предусмотренном ст. ст. 139 - 141 НК РФ, с учетом положений, установленных ст. 101.2 НК РФ.

Лицо, в отношении которого вынесено соответствующее решение, вправе исполнить решение полностью или в части до вступления его в силу. При этом подача апелляционной жалобы не лишает это лицо права исполнить не вступившее в силу решение полностью или в части.

В ст. 139 НК РФ регламентировано, что апелляционная жалоба на решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подается до момента вступления в силу обжалуемого решения.

Жалоба на вступившее в законную силу решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, подается в течение одного года с момента вынесения обжалуемого решения.

Обратите внимание, что лицо, подавшее жалобу в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, до принятия решения по этой жалобе может ее отозвать на основании письменного заявления.

Однако отзыв жалобы лишает подавшее ее лицо права на подачу повторной жалобы по тем же основаниям в тот же налоговый орган или тому же должностному лицу.

В соответствии с п. 2 ст. 140 НК РФ по итогам рассмотрения апелляционной жалобы на решение вышестоящий налоговый орган вправе:

- оставить решение налогового органа без изменения, а жалобу - без удовлетворения;
- отменить или изменить решение налогового органа полностью или в части, и принять по делу новое решение;
- отменить решение налогового органа и прекратить производство по делу.

Решение налогового органа (должностного лица) по жалобе принимается в течение одного месяца со дня ее получения. Указанный срок может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа для получения документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы, у нижестоящих налоговых органов, но не более чем на 15 дней. О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу.

Однако обращаем ваше внимание, что нарушение срока рассмотрения апелляционной жалобы не является самостоятельным основанием для признания решения налогового органа недействительным при отсутствии доказательств, подтверждающих

нарушение прав и интересов заявителя (смотрите Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 22 июля 2009 г. N Ф04-4428/2009(11016-A70-49) по делу N А70-8150/2008).

В заключение напоминаем, что согласно п. 14 ст. 101 НК РФ несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных НК РФ, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

Нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. К таким существенным условиям относятся обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения (смотрите, например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 3 июля 2009 г. по делу N А56-45331/2008; Постановление ФАС Северо-Западного округа от 17 марта 2009 г. по делу N А05-6405/2008).

Основаниями для отмены указанного решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом могут являться иные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, если только такие нарушения привели или могли привести к принятию руководителем (заместителем руководителя) налогового органа неправомерного решения.

2.6. Рассмотрение результатов и вынесение решения по результатам камеральной налоговой проверки

В соответствии с п. 2 ст. 88 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) и документов, которые в соответствии с НК РФ должны прилагаться к налоговой декларации (расчету), если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки. О порядке рассмотрения результатов камеральной проверки и вынесения решения по результатам такого рассмотрения мы и поговорим в данном разделе.

Пунктом 3 ст. 88 НК РФ установлено, что если камеральной налоговой 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, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок (смотрите, например, Постановление ФАС Уральского округа от 18 февраля 2008 г. N Ф09-425/08-С2 по делу N А76-8799/07; Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 17 октября 2007 г. N Ф08-6530/2007-2538А по делу N А32-27704/2006-19/579).

Лицо, проводящее указанную проверку, обязано рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений налогоплательщика налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, должностные лица налогового органа обязаны

составить акт проверки в порядке, предусмотренном ст. 100 НК РФ (смотрите, например, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 20 октября 2008 г. N Ф08-5909/2008 по делу N А32-20900/2007-51/441; Постановление ФАС Поволжского округа от 19 февраля 2008 г. по делу N А55-7812/07).

Форма акта камеральной налоговой проверки содержится в Приложении N 5 к Приказу ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению Акта налоговой проверки".

Согласно п. 2 ст. 100 НК РФ акт налоговой проверки подписывается лицами, проводившими соответствующую проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем). Об отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя подписать акт делается соответствующая запись в акте налоговой проверки.

На основании Федерального закона от 26 ноября 2008 г. N 224-ФЗ с 1 января 2009 г., в соответствии с п. 5 ст. 100 НК РФ, акт налоговой проверки должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, в течение пяти дней от даты этого акта.

В случае если лицо, в отношении которого проводилась проверка, или его представитель уклоняются от получения акта налоговой проверки, этот факт отражается в акте налоговой проверки, и акт налоговой проверки направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица. В случае направления акта налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день, считая от даты отправки заказного письма.

В соответствии с п. 6 ст. 100 НК РФ 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.

При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

Статья 100.1 НК РФ регламентирует порядок рассмотрения дел о налоговых правонарушениях. В соответствии с ней дела о выявленных в ходе камеральной налоговой проверки налоговых правонарушениях рассматриваются в порядке, предусмотренном ст. 101 НК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 101 НК РФ акт налоговой проверки и другие материалы налоговой проверки, в ходе которой были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения по указанному акту должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку, и решение по ним должно быть принято в течение 10 дней со дня истечения срока, указанного в п. 6 ст. 100 НК РФ. Указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц (форму решения о продлении данного срока смотрите в Приложении N 3 к Приказу ФНС России от 7 мая 2007 г. N ММ-3-06/281@ "Об утверждении рекомендуемых форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

Пункт 2 ст. 101 НК РФ гласит, что руководитель (заместитель руководителя) налогового органа извещает о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки лицо, в отношении которого проводилась эта проверка. Обратите внимание, что

это обязанность налогового органа, а не его право. В случае неизвещения налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов дела по результатам налоговой проверки в установленном порядке решение налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности может быть признано судом недействительным.

Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, вправе участвовать в процессе рассмотрения материалов указанной проверки лично и (или) через своего представителя. В данном случае это именно право налогоплательщика, он может и не участвовать в рассмотрении материалов проверки.

Поэтому неявка лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представителя), извещенного надлежащим образом о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки, не является препятствием для рассмотрения материалов налоговой проверки, за исключением тех случаев, когда участие этого лица будет признано руководителем (заместителем руководителя) налогового органа обязательным для рассмотрения этих материалов.

Согласно п. 3 ст. 101 НК РФ перед рассмотрением материалов налоговой проверки по существу руководитель (заместитель руководителя) налогового органа должен:

- объявить, кто рассматривает дело, и материалы какой налоговой проверки подлежат рассмотрению;
- установить факт явки лиц, приглашенных для участия в рассмотрении. В случае неявки этих лиц руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выясняет, извещены ли участники производства по делу в установленном порядке, и принимает решение о рассмотрении материалов налоговой проверки в отсутствие указанных лиц либо об отложении указанного рассмотрения;
- в случае участия представителя лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, проверить полномочия этого представителя;
- разъяснить лицам, участвующим в процедуре рассмотрения, их права и обязанности;
- вынести решение об отложении рассмотрения материалов налоговой проверки в случае неявки лица, участие которого необходимо для рассмотрения (форма такого решения заложена в Приложении N 5 к Приказу ФНС России от 6 марта 2007 г. N ММ-3-06/106@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

При рассмотрении материалов налоговой проверки может быть оглашен акт налоговой проверки, а при необходимости и иные материалы мероприятий налогового контроля, а также письменные возражения лица, в отношении которого проводилась проверка. Отсутствие письменных возражений не лишает это лицо (его представителя) права давать свои объяснения на стадии рассмотрения материалов налоговой проверки (смотрите, например, Постановление ФАС Московского округа от 20 мая 2009 г. N КА-А41/4199-09 по делу N А41-19857/08).

При рассмотрении материалов налоговой проверки исследуются представленные доказательства, в том числе документы, ранее истребованные у лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, документы, представленные в налоговые органы в ходе проведения камеральной проверки, и иные документы, имеющиеся у налогового органа.

Отмечаем, что с 1 января 2009 г. не допускается использование доказательств, полученных с нарушением НК РФ. А в ходе рассмотрения может быть принято решение о привлечении в случае необходимости к участию в этом рассмотрении свидетеля, эксперта, специалиста.

В п. 5 ст. 101 НК РФ указано, что в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа:

- устанавливает, совершало ли лицо, в отношении которого был составлен акт налоговой проверки, нарушение законодательства о налогах и сборах;
- устанавливает, образуют ли выявленные нарушения состав налогового правонарушения;
- устанавливает, имеются ли основания для привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- выявляет обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения, либо обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

Отмечаем, что в соответствии с п. 6 ст. 101 НК РФ налоговыми органами должно быть обеспечено в установленном порядке участие налогоплательщика, в отношении которого проводилась налоговая проверка (лично и (или) через его представителя), в процессе рассмотрения материалов проверки, включая и материалы, полученные в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля (смотрите Письмо Минфина России от 25 июля 2007 г. N 03-02-07/1-346).

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение:

- о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (форму решения смотрите в Приложении N 12 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах");
- об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (такую форму смотрите в Приложении N 13 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

В соответствии с п. 14 ст. 101 НК РФ несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных НК РФ, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

Нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

К таким существенным условиям относится и обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя, и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения (смотрите, например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 3 июля 2009 г. по делу N А56-45331/2008).

Представляется, что понятие "объяснения налогоплательщика" следует толковать расширительно, то есть понимать под ними кроме объяснений на стадии рассмотрения материалов налоговой проверки также и письменные возражения по акту проверки в целом или по его отдельным положениям.

Основаниями для отмены указанного решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом могут являться и иные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, если только такие нарушения привели или могли привести к принятию руководителем (заместителем руководителя) налогового органа неправомерного решения.

Глава 3. ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЙ НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

И ОСОБЕННОСТИ КОНТРОЛЯ

3.1. Дополнительный налоговый контроль

Составной частью института налогового контроля является определенный комплекс дополнительных налоговых мероприятий. Смысл дополнительных мероприятий налогового контроля заключается в сборе достаточной совокупности доказательств по делу о налоговом правонарушении. Назначение мероприятий означает, что сотрудники налоговой службы, проводившие проверку, не в полной мере обосновали свои выводы, изложенные в ее акте. Подробнее о дополнительном налоговом контроле читайте в данном разделе.

Глава 14 части первой Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) носит название "Налоговый контроль". В ст. 82 НК РФ закреплено, что налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю над соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ.

Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством:

- налоговых проверок;
- получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора;
- проверки данных учета и отчетности;
- осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);
- в других формах, предусмотренных НК РФ.

Дополнительные мероприятия налогового контроля - это специальная форма налогового контроля, их проведение зависит от усмотрения руководителя (его заместителя) налогового органа и от конкретных обстоятельств дела.

Согласно п. 6 ст. 101 НК РФ эти мероприятия назначаются, чтобы получить дополнительные доказательства наличия или отсутствия в действиях налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) состава налогового правонарушения.

Руководитель (его заместитель) налогового органа, рассматривая материалы проверки, оценивает собранные по делу доказательства и правильность сделанных на их основе выводов. И если назначение дополнительных мероприятий выступает следствием негативной оценки руководителем налогового органа собранных доказательств по делу, значит, эти доказательства не позволяют принять законное и обоснованное решение.

В решении о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля излагаются обстоятельства, вызвавшие необходимость проведения таких дополнительных мероприятий, указываются срок и конкретная форма их проведения (форму такого решения налогового органа смотрите в Приложении N 11 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N MM-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах"). Обратите внимание, что отсутствие ссылки на перечисленные обстоятельства поставит под сомнение законность самих мероприятий.

Например, в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 14 марта 2006 г. N Ф04-994/2006(20446-А03-7) отмечается, что решение налогового органа должно быть соответствующим образом мотивировано. В нем должны быть указаны обстоятельства, исключающие возможность принять обоснованное решение по материалам выездной проверки, а также конкретные мероприятия, которые необходимо провести для документального подтверждения совершенного налогоплательщиком правонарушения.

Решение о назначении дополнительных мероприятий является промежуточным актом. Результаты контрольных мероприятий служат средством подтверждения (опровержения) выводов налогового органа, обеспечивая обоснованность его окончательного решения. Производный характер дополнительных мероприятий зависит от выводов, сделанных в акте налоговой проверки. Налоговый орган не вправе проводить дополнительные мероприятия по фактам нарушений, не отраженным в этом акте.

НК РФ не устанавливает порядок вручения решения о назначении дополнительных мероприятий налогоплательщику и не предоставляет ему право обжаловать это решение. Также НК РФ не предусматривает обязанности проверяющих составлять по итогам дополнительных мероприятий какой-либо общий документ и направлять его налогоплательщику.

В качестве дополнительных мероприятий налогового контроля могут выступать только некоторые из мероприятий, предусмотренных ст. 82 НК РФ. Их перечень закреплен в том же п. 6 ст. 101 НК РФ. Дополнительными мероприятиями налогового контроля могут быть исключительно:

- истребование документов (ст. ст. 93 и 93.1 НК РФ);
- допрос свидетеля;
- проведение экспертизы.

Обратите внимание, что в отличие от перечня мероприятий налогового контроля, закрепленного в ст. 82 НК РФ, перечень дополнительных мероприятий является исчерпывающим. Доказательства, добытые инспекцией в результате совершения иных действий, будут считаться полученными с нарушением закона. Их нельзя использовать при рассмотрении материалов проверки. Мероприятия налогового контроля могут быть проведены до принятия решения о привлечении (отказе в привлечении) к налоговой ответственности.

В соответствии со ст. 93.1 НК РФ определяется процедура истребования документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках.

Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), эти документы (информацию).

Обратите внимание, законодатель отмечает, что истребование документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), может проводиться также при рассмотрении материалов налоговой проверки на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа при назначении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Статья 93.1 НК РФ взаимосвязана со ст. 93 указанного документа и является своего рода специальной по отношению к ней, так как непосредственно процедура представления документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках происходит по общим правилам ст. 93 НК РФ, гласящей об истребовании документов при проведении налоговых проверок.

Процедура допроса свидетеля регламентирована ст. 90 НК РФ. В соответствии с ней в качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля.

Не могут допрашиваться в качестве свидетеля:

- лица, которые в силу малолетнего возраста, своих физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля;

- лица, которые получили информацию, необходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей, и подобные сведения относятся к профессиональной тайне этих лиц, в частности адвокат, аудитор.

Показания свидетеля могут быть получены по месту его пребывания, если он вследствие болезни, старости, инвалидности не в состоянии явиться в налоговый орган, а по усмотрению должностного лица налогового органа - и в других случаях.

Обратите внимание, что перед получением показаний должностное лицо налогового органа предупреждает свидетеля об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний, о чем делается отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью свидетеля.

Вопросам экспертизы посвящена ст. 95 НК РФ. Согласно ее положениям в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен эксперт. Экспертиза назначается в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле.

Вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта. Привлечение лица в качестве эксперта осуществляется на договорной основе.

Эксперт вправе знакомиться с материалами проверки, относящимися к предмету экспертизы, заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов. Он может отказаться от дачи заключения, если предоставленные ему материалы являются недостаточными или если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы.

Свое заключение эксперт дает в письменной форме от своего имени. В заключении эксперта излагаются проведенные им исследования, сделанные в результате их выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы. Если эксперт при производстве экспертизы установит имеющие значение для дела обстоятельства, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение.

Заключение эксперта или его сообщение о невозможности дать заключение предъявляются проверяемому лицу, которое имеет право дать свои объяснения и заявить возражения, а также просить о постановке дополнительных вопросов эксперту и о назначении дополнительной или повторной экспертизы.

В соответствии с п. 7 ст. 101 НК РФ по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение:

- о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения так, как они установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей НК РФ, предусматривающих данные правонарушения, и применяемые меры ответственности. В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются размер выявленной недоимки и соответствующих пеней, а также подлежащий уплате штраф.

В решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства, послужившие основанием для такого отказа.

Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения вступают в силу по истечении 10 дней со дня вручения лицу (его представителю), в отношении которого было вынесено соответствующее решение. При этом соответствующее решение должно быть вручено в течение пяти дней после дня его вынесения.

Очень неоднозначное мнение вызывает вопрос о необходимости обеспечения налоговыми органами участия налогоплательщика, в отношении которого проводилась налоговая проверка (лично и (или) через представителя), в процессе рассмотрения материалов проверки, включая материалы, полученные в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля.

По данному вопросу определенные разъяснения предоставил Минфин России в своем Письме от 25 июля 2007 г. N 03-02-07/1-346.

В этом Письме Минфин России указал, что согласно п. 2 ст. 101 НК РФ лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, вправе участвовать в процессе рассмотрения материалов указанной проверки лично и (или) через своего представителя.

В случае необходимости получения дополнительных доказательств в целях подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе вынести решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, включая результаты дополнительных мероприятий налогового контроля.

Поэтому налоговыми органами должно быть обеспечено в установленном порядке участие налогоплательщика, в отношении которого проводилась налоговая проверка (лично и (или) через его представителя), в процессе рассмотрения материалов проверки, включая материалы, полученные в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля (смотрите, например, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 10 июня 2009 г. по делу N A32-14106/2008-66/240-45/246; Постановление ФАС Уральского округа от 19 мая 2009 г. N Ф09-3055/09-С3 по делу N A34-4427/2008).

3.2. Встречные налоговые проверки

С 1 января 2007 г. ст. 87 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) предусматривает только два вида налоговых проверок: камеральные и выездные. Прямо о встречных налоговых проверках в налоговом законодательстве не говорится. Однако в ст. 93.1 НК РФ установлены правила истребования документов налогоплательщика или информации о конкретных сделках у других лиц, что, по сути, и является встречной налоговой проверкой. О природе встречных налоговых проверок в свете отсутствия официальной позиции читайте в настоящем разделе.

В соответствии со ст. 82 гл. 14 части первой НК РФ налоговые органы проводят налоговый контроль в форме налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ.

Самой распространенной и результативной формой налогового контроля являются налоговые проверки.

В отличие от ранее действующей редакции ч. 2 ст. 87 НК РФ, прямо закрепляющей понятие встречной налоговой проверки, в тексте нынешней редакции такого понятия нет.

Таким образом, по природе своей встречная проверка не называется налоговой, поскольку согласно налоговому законодательству последняя может быть только камеральной или выездной. Наряду с этим встречная проверка не относится ни к той, ни к другой категории, ведь она не предназначена для контроля правильности уплаты налогов в бюджет. Также следует иметь в виду, что встречная проверка не является самостоятельной проверкой, она является элементом, составной частью выездной или камеральной налоговой проверки.

Ее проводят с целью получить документы от контрагентов проверяемой организации-налогоплательщика. Обратите внимание, что проверяемой организацией в любом случае считается только фирма, где проходит выездная или камеральная налоговая проверка. А ревизию в компании, от которой запросили документы, представители налоговых органов проводить не имеют права. При этом такая позиция подтверждается в том числе судебной практикой (смотрите, например, Постановление ФАС Московского округа от 26 сентября 2005 г. по делу N А40-3277/05-129-40).

В соответствии со ст. 93.1 НК РФ определяется процедура истребования документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках.

Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), эти документы (информацию).

Истребование документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), может проводиться также при рассмотрении материалов налоговой проверки на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа при назначении дополнительных мероприятий налогового контроля.

В случае если вне рамок проведения налоговых проверок у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получения информации относительно конкретной сделки, должностное лицо налогового органа вправе истребовать эту информацию у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих информацией об этой сделке.

Обратите внимание, что данные положения выставляют определенные рамки, не предоставляя право представителям налогового органа запрашивать любую информацию в данном случае (смотрите, например, Постановление ФАС Дальневосточного округа от 20 мая 2009 г. N Ф03-2111/2009 по делу N А24-3473/2008).

Налоговый орган, осуществляющий налоговые проверки или иные мероприятия налогового контроля, направляет письменное поручение об истребовании документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), в налоговый орган по месту учета лица, у которого должны быть истребованы указанные документы (информация) (форму такого поручения смотрите в Приложении N 6 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

При этом в поручении указывается, при проведении какого мероприятия налогового контроля возникла необходимость в представлении документов (информации), а при истребовании информации относительно конкретной сделки указываются также сведения, позволяющие идентифицировать эту сделку.

В течение пяти дней со дня получения поручения налоговый орган по месту учета лица, у которого истребуются документы (информация), направляет этому лицу требование о представлении документов (информации) (форму такого требования смотрите в Приложении N 5 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

К данному требованию прилагается копия поручения об истребовании документов (информации).

Обратите внимание, что предприятию, получившему требование со ссылкой на ст. 93.1 НК РФ, в связи с проведением налоговой проверки контрагента, следует проверить, как объем запрашиваемых документов связан с этой проверкой. В частности, следует проверить соответствие перечня документов, указанных в требовании, перечню, указанному в копии поручения об истребовании документов, которая приложена к требованию.

Лицо, получившее требование о представлении документов (информации), исполняет его в течение пяти дней со дня получения или в тот же срок сообщает, что не располагает истребуемыми документами (информацией).

Если истребуемые документы (информация) не могут быть представлены в указанный срок, налоговый орган по ходатайству лица, у которого истребованы документы, вправе продлить срок представления этих документов (информации).

Истребуемые документы представляются с учетом положений, предусмотренных п. 2 ст. 93 НК РФ.

Согласно п. 2 ст. 93 НК РФ истребуемые документы представляются в виде заверенных проверяемым лицом копий. Копии документов организации заверяются подписью ее руководителя (заместителя руководителя) и (или) иного уполномоченного лица и печатью этой организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Не допускается требование нотариального удостоверения копий документов, представляемых в налоговый орган (должностному лицу), если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации (подробнее об этом смотрите гл. 13 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате, утвержденных Постановлением ВС Российской Федерации от 11 февраля 1993 г. N 4463-1).

В случае необходимости налоговый орган вправе ознакомиться с подлинниками документов.

Отказ лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную ст. 129.1 НК РФ (смотрите, например, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 2 марта 2009 г. N Ф04-623/2009(1322-А75-49) по делу N А75-3412/2008).

В соответствии со ст. 129.1 НК РФ неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с НК РФ это лицо должно сообщить налоговому органу, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК РФ ("Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля"), влечет взыскание штрафа в размере 1000 руб. Квалифицированный состав данного правонарушения с признаком повторности влечет взыскание штрафа в размере 5000 руб.

Порядок взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов устанавливается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Такой Порядок, действующий в настоящее время, утвержден Приказом ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению Акта налоговой проверки" и является Приложением N 3 к нему.

Его положения дополнительно к рассмотренным выше нормам констатируют, что в поручении об истребовании документов должно содержаться:

- полное наименование организации, ИНН/КПП (Ф.И.О. физического лица, ИНН), у которой поручается истребовать документы;
- место нахождения организации (место жительства физического лица);
- основание направления поручения;
- полное наименование организации, ИНН/КПП (Ф.И.О. физического лица, ИНН), документы, касающиеся деятельности которой необходимо получить при проведении мероприятий налогового контроля;
- перечень истребуемых документов с указанием периода, к которому они относятся, либо указание на подлежащую истребованию информацию и (или) указание на информацию относительно конкретной сделки, а также сведения, позволяющие идентифицировать указанную сделку.

При этом если истребуемые документы не могут быть представлены в указанный в ст. 93.1 НК РФ срок, налоговый орган по ходатайству лица, у которого истребованы документы, вправе продлить срок представления этих документов.

Продление срока представления документов осуществляется налоговым органом по месту учета лица, у которого истребованы документы.

Если срок представления документов был продлен, то о таком продлении налоговый орган по месту учета лица, у которого истребованы документы, в трехдневный срок сообщает в налоговый орган, который направил поручение об истребовании документов.

В трехдневный срок со дня представления истребованных документов и (или) сообщения лица, у которого истребованы документы, об отсутствии истребуемых документов, указанные документы и (или) сообщение направляются в адрес налогового органа, который направил поручение об истребовании документов.

В заключение отмечаем, что необходимость истребования документов у контрагентов организации, в отношении которой проводится камеральная или выездная налоговая проверка (необходимость встречной проверки), может возникнуть, например, в случаях:

- если имеется информация об уклонении проверяемой организации от налогообложения путем применения специальных налоговых схем, равно как и в случае, если ранее двумя контрагентами применялись схемы уклонения от налогообложения;
- если подлинность представленных налогоплательщиком документов для проверки вызывает сомнение или данные в них недостоверны;
- если налоговый орган подозревает фиктивность сделки или подобные фиктивные сделки имели место ранее;
- если есть подозрения, что проверяемая организация не оприходует товарно-материальные ценности, выручка и денежные средства не отражаются на счетах организаций;
- в иных случаях.

Налогоплательщикам в данном случае в целом следует обратить внимание на следующие основные моменты:

- встречная проверка проводится путем истребования документов у одного налогоплательщика о деятельности другого налогоплательщика;
- встречная проверка осуществляется только в рамках выездной или камеральной налоговой проверки;
- предметом встречной проверки являются информация, документы о финансово-хозяйственных взаимоотношениях контрагента с проверяемым налогоплательщиком.

3.3. Экспертиза, привлечение и участие специалиста, переводчика, понятых, свидетеля, составление протокола

В ст. 95 части первой Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) зафиксировано, что в необходимых случаях для участия в проведении конкретных

действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен эксперт. А именно экспертиза назначается в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. Подробнее об особенностях проведения экспертизы, а также об участии специалиста, переводчика, понятых, свидетеля и требованиях закона к протоколу в рамках осуществления налогового контроля читайте в данном разделе.

Для целей налогового контроля известны случаи назначения экспертиз, например, по вопросам:

- определения вида проведенных подрядными организациями работ (в частности, на предмет возможности отнесения проведенных работ к ремонтным работам, в том числе к реконструкции или модернизации);
- объема выполненных подрядчиком заказчику строительных работ в целях проверки достоверности имеющейся в представленной отчетности информации;
- определения стоимости выполненных подрядных работ;
- мощности двигателей подлежащих налогообложению транспортных средств;
- отнесения объекта к недвижимому имуществу;
- принадлежности имущества к основным фондам специального назначения;
- лингвистического характера (к примеру, об использовании в составе названия организации буквосочетаний из слов, связанных с государственной символикой).

Вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта, а его привлечение в качестве эксперта осуществляется на договорной основе.

Назначается экспертиза постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку (форму такого постановления смотрите в Приложении N 9 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

В постановлении указываются основания для назначения экспертизы, фамилия эксперта и наименование организации, в которой должна быть произведена экспертиза, вопросы, поставленные перед экспертом, и материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта.

Эксперт вправе знакомиться с материалами проверки, относящимися к предмету экспертизы, заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов.

Он может отказаться от дачи заключения, если предоставленные ему материалы являются недостаточными или если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы.

Обратите внимание, что отказ должен быть письменным, мотивированным и соответствовать положениям законодательства. Он направляется лицам и органам, назначившим экспертизу.

Так, в соответствии со ст. 16 Федерального закона от 31 мая 2001 г. N 73-ФЗ "О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации" эксперт обязан составить мотивированное письменное сообщение о невозможности дать заключение и направить данное сообщение в орган или лицу, которые назначили судебную экспертизу, если поставленные вопросы выходят за пределы специальных знаний эксперта, объекты исследований и материалы дела непригодны или недостаточны для проведения исследований и дачи заключения и эксперту отказано в их дополнении, современный уровень развития науки не позволяет ответить на поставленные вопросы.

Таким образом, единственный источник экспертного заключения - результаты проведенного исследования и специальные познания эксперта (смотрите, например,

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 22 января 2008 г. N A19-10504/07-20-Ф02-9956/07 по делу N A19-10504/07-20).

В соответствии с п. 6 ст. 95 НК РФ должностное лицо налогового органа, которое вынесло постановление о назначении экспертизы, обязано ознакомить с этим постановлением проверяемое лицо и разъяснить его права, предусмотренные п. 7 рассматриваемой статьи, о чем составляется протокол (форму протокола об ознакомлении проверяемого лица с постановлением смотрите в Приложении N 10 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N MM-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

Пункт 7 ст. 95 НК РФ гласит, что при назначении и производстве экспертизы проверяемое лицо имеет право:

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

Согласно п. 8 ст. 95 НК РФ эксперт дает заключение в письменной форме от своего имени. В заключении эксперта излагаются проведенные им исследования, сделанные в результате их выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы. Если эксперт при производстве экспертизы установит имеющие значение для дела обстоятельства, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение.

Заключение эксперта или его сообщение о невозможности дать заключение предъявляются проверяемому лицу, которое имеет право дать свои объяснения и заявить возражения, а также просить о постановке дополнительных вопросов эксперту и о назначении дополнительной или повторной экспертизы.

В п. 10 ст. 95 НК РФ получило фиксацию положение, согласно которому дополнительная экспертиза назначается в случае недостаточной ясности или полноты заключения и поручается тому же или другому эксперту.

Повторная экспертиза назначается в случае необоснованности заключения эксперта или сомнений в его правильности и поручается уже другому эксперту.

И дополнительная, и повторная экспертизы назначаются с соблюдением всех вышеназванных требований ст. 95 НК РФ.

Согласно ст. 96 НК РФ в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен специалист, обладающий специальными знаниями и навыками, не заинтересованный в исходе дела.

Привлечение лица в качестве специалиста осуществляется на договорной основе.

Обратите внимание, что участие лица в качестве специалиста не исключает возможности его опроса по этим же обстоятельствам как свидетеля.

При обращении к специалисту налоговые органы должны установить соответствие компетенции привлекаемого лица задачам, выполнение которых требует специальных познаний. В противном случае заключение специалиста не будет признано надлежащим доказательством (смотрите, например, Постановление ФАС Дальневосточного округа от 25 августа 2008 г. N Ф03-А73/08-2/3421 по делу N А73-10038/2007-50).

Согласно ст. 97 НК РФ в необходимых случаях для участия в действиях по осуществлению налогового контроля на договорной основе может быть привлечен переводчик (смотрите, например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 9 ноября 2004 г. по делу N А56-14922/04).

Переводчиком является не заинтересованное в исходе дела лицо, владеющее языком, знание которого необходимо для перевода. Данное положение распространяется и на лицо, понимающее знаки немого или глухого физического лица.

Переводчик обязан явиться по вызову назначившего его должностного лица налогового органа и точно выполнить порученный ему перевод.

Переводчик предупреждается об ответственности за отказ или уклонение от выполнения своих обязанностей либо заведомо ложный перевод, о чем делается отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью переводчика.

Обратите особое внимание, что ст. 129 НК РФ регламентирует ответственность за отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, а также за дачу заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода соответствующими субъектами.

При проведении действий по осуществлению налогового контроля в случаях, предусмотренных НК РФ, вызываются понятые (ст. 98 НК РФ).

Понятые вызываются в количестве не менее двух человек. При этом в качестве понятых могут быть вызваны любые не заинтересованные в исходе дела физические лица (смотрите, например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13 сентября 2007 г. по делу N А05-419/2007; Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 21 января 2005 г. по делу N А33-12894/04-СЗ-Ф02-5782/04-С1).

Обратите особое внимание, что не допускается участие в качестве понятых должностных лиц налоговых органов.

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.

В случае необходимости понятые в последующем могут быть опрошены по указанным обстоятельствам.

Участие свидетеля в действиях по осуществлению налогового контроля регламентировано ст. 90 НК РФ, согласно которой в качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. Право налоговых органов вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля, закреплено в пп. 12 п. 1 ст. 31 НК РФ.

Согласно п. 4 ст. 101 НК РФ при рассмотрении материалов налоговой проверки может быть принято решение о привлечении в случае необходимости к участию в этом рассмотрении свидетеля. В п. 6 ст. 101 НК РФ предусмотрено, что допрос свидетеля может проводиться также в качестве дополнительного мероприятия налогового контроля. В соответствии с п. 7 ст. 101.4 НК РФ в ходе рассмотрения акта и других материалов мероприятий налогового контроля может быть принято решение о привлечении в случае необходимости к участию в этом рассмотрении свидетеля.

В п. 2 ст. 90 НК РФ установлено, что не могут допрашиваться в качестве свидетеля лица, которые:

- в силу малолетнего возраста, своих физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля;

- получили информацию, необходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей, и подобные сведения относятся к профессиональной тайне этих лиц, в частности адвоката, аудитора.

Физическое лицо вправе отказаться от дачи показаний только по основаниям, предусмотренным законодательством Российской Федерации (п. 3 ст. 90 НК РФ).

Например, согласно ч. 1 ст. 51 Конституции Российской Федерации никто не обязан свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников, круг которых определяется законом.

Как регламентировано п. 4 ст. 5 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации, к близким родственникам относятся:

- супруг;
- супруга;
- родители;
- дети;
- усыновители и усыновленные;
- родные братья и родные сестры;
- дедушка, бабушка, внуки.

При этом в ч. 2 ст. 51 Конституции Российской Федерации также предусмотрено, что законом могут устанавливаться иные случаи освобождения от обязанности давать свидетельские показания.

Пункт 5 ст. 90 НК РФ предусматривает предупреждение должностным лицом налогового органа свидетеля перед получением показаний об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний. Об этом делается соответствующая отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью свидетеля. Налоговая ответственность за неявку либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля, а также за неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дачу заведомо ложных показаний установлена ст. 128 НК РФ.

Обратите внимание, что ст. 131 НК РФ закрепляет, что свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым возмещаются понесенные ими в связи с явкой в налоговый орган расходы на проезд, наем жилого помещения и выплачиваются суточные.

Переводчики, специалисты и эксперты получают вознаграждение за работу, выполненную ими по поручению налогового органа, если эта работа не входит в круг их служебных обязанностей.

За работниками, вызываемыми в налоговый орган в качестве свидетелей, сохраняется за время их отсутствия на работе в связи с явкой в налоговый орган заработная плата по основному месту работы.

Суммы, причитающиеся свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым, выплачиваются налоговым органом по выполнении ими своих обязанностей.

Порядок выплаты и размеры сумм, подлежащих выплате, устанавливаются Правительством Российской Федерации и финансируются из федерального бюджета (об этом подробнее смотрите Постановление Правительства Российской Федерации от 16 марта 1999 г. N 298 "О порядке выплаты и размерах сумм, подлежащих выплате свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым, привлекаемым для участия в производстве действий по осуществлению налогового контроля", а также смотрите Постановление Минтруда России от 18 февраля 2000 г. N 19 "Об утверждении норм оплаты денежного вознаграждения переводчиков, специалистов и экспертов, привлекаемых для участия в производстве действий по осуществлению налогового контроля").

Общие требования, предъявляемые к протоколу, составленному при производстве действий по осуществлению налогового контроля, закреплены в ст. 99 НК РФ.

Так, в случаях, предусмотренных НК РФ, при проведении действий по осуществлению налогового контроля составляются протоколы. Протоколы составляются на русском языке.

В протоколе указываются:

- его наименование;
- место и дата производства конкретного действия;

- время начала и окончания действия;
- должность, фамилия, имя, отчество лица, составившего протокол;
- фамилия, имя, отчество каждого лица, участвовавшего в действии или присутствовавшего при его проведении, а в необходимых случаях - его адрес, гражданство, сведения о том, владеет ли он русским языком;
- содержание действия, последовательность его проведения;
- выявленные при производстве действия существенные для дела факты и обстоятельства.

Протокол прочитывается всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении. Указанные лица вправе делать замечания, подлежащие внесению в протокол или приобщению к делу.

Протокол подписывается составившим его должностным лицом налогового органа, а также всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении.

К протоколу прилагаются фотографические снимки и негативы, киноленты, видеозаписи и другие материалы, выполненные при производстве действия.

3.4. Совместные налоговые проверки и другие контрольные действия

В деятельности налоговых органов не последнее место занимают совместные проверки и другие контрольные действия, которые производятся с различными федеральными органами (таможенные органы, финансовые органы, органы внутренних дел). Налоговое законодательство, в частности Налоговый кодекс Российской Федерации (далее - НК РФ), устанавливает, что, например, по запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют в выездных налоговых проверках. В свою очередь, при выявлении обстоятельств, требующих действий налоговых органов, органы внутренних дел обязаны в десятидневный срок со дня их выявления направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения. Мы постарались раскрыть вопросы, касающиеся совместных налоговых проверок и иных контрольных действий.

В соответствии с п. 1 ст. 30 гл. 5 части первой НК РФ налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля над соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, - за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей.

Пункт 4 ст. 30 НК РФ гласит, что налоговые органы осуществляют свои функции и взаимодействуют с федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами посредством реализации полномочий, предусмотренных НК РФ и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Согласно ст. 34 НК таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации.

Статья 34.2 НК РФ регламентирует, что Минфин России дает письменные разъяснения налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах,

утверждает формы расчетов по налогам и формы налоговых деклараций, обязательные для налогоплательщиков, налоговых агентов, а также порядок их заполнения.

По запросу налоговых органов органы внутренних дел, как уже отмечалось выше, участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках (форму такого запроса смотрите в Приложении к Инструкции о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при осуществлении выездных налоговых проверок, утвержденной Приказом МВД России N 76 и МНС России N АС-3-06/37 от 22 января 2004 г. "Об утверждении нормативных правовых актов о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений").

При выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных НК РФ 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 (ст. 36 НК РФ).

НК РФ очень поверхностно регламентирует порядок взаимодействия налоговых органов с федеральными органами и процедуру проведения совместных контрольных действий. Поэтому для этих целей федеральные органы власти издают межведомственные нормативные акты, дополняя тем самым положения налогового законодательства.

Итак, Приказом МВД России N 76 и МНС России N АС-3-06/37 от 22 января 2004 г. "Об утверждении нормативных правовых актов о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений" утверждены следующие Инструкции:

- о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при осуществлении выездных налоговых проверок;
- о порядке направления органами внутренних дел материалов в налоговые органы при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения;
- 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.

Выездные налоговые проверки проводятся налоговыми органами с участием органов внутренних дел с целью выявления и пресечения нарушений законодательства о налогах и сборах.

При проведении выездных налоговых проверок должностные лица налоговых органов и сотрудники органов внутренних дел руководствуются Конституцией Российской Федерации, НК РФ, Законом Российской Федерации от 21 марта 1991 г. N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации", Законом Российской Федерации от 18 апреля 1991 г. N 1026-1 "О милиции" и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Обратите внимание, что взаимодействие должностных лиц налоговых органов и сотрудников органов внутренних дел при проведении выездной налоговой проверки не препятствует их самостоятельности при выборе предусмотренных законодательством средств и методов проведения контрольных и иных мероприятий в рамках своей компетенции при одновременном обеспечении согласованности всех осуществляемых ими в процессе проверки действий.

Функцию общей координации осуществляемых в процессе проведения проверки мероприятий выполняет руководитель проверяющей группы.

Основанием для проведения выездной налоговой проверки является решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о ее проведении.

В связи со спецификой данного контрольного мероприятия совсем не удивительно, что основанием для проведения совместной выездной проверки является также решение руководителя налогового органа.

В случае если сотрудники органа внутренних дел привлекаются к проведению ранее начавшейся проверки, руководителем налогового органа выносятся решение о внесении дополнений в принятое решение. Если назначается проверка на основании постановления следователя, в решении должны учитываться его предложения по характеру, сроку и объему проверки и поставленные вопросы.

Сотрудники органов внутренних дел принимают участие в выездных проверках на основании мотивированного запроса налогового органа. Основаниями для направления такого запроса являются:

- наличие данных, свидетельствующих о возможных нарушениях законодательства о налогах и сборах и необходимости их проверки с участием специалистов-ревизоров и (или) сотрудников оперативных подразделений;

- назначение выездной (повторной выездной) налоговой проверки на основании материалов о нарушениях законодательства о налогах и сборах, направленных органом внутренних дел в налоговый орган, для принятия по ним решения в соответствии с п. 2 ст. 36 НК РФ (смотрите, например, Постановление ФАС Уральского округа от 18 июля 2007 г. N Ф09-5441/07-СЗ по делу N А76-20860/06; Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 13 апреля 2006 г. N Ф04-2266/2006(21565-А67-29) по делу N А67-8164/05);

- необходимость привлечения сотрудников органа внутренних дел в качестве специалистов для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля;

- необходимость содействия должностным лицам налогового органа, проводящим проверку, в случаях воспрепятствования их деятельности, а также обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья при исполнении ими должностных обязанностей.

Запрос налогового органа в данном случае должен содержать:

- полное наименование организации, ИНН/КПП, фамилию, имя, отчество физического лица (ИНН - при наличии), адрес местонахождения организации, места жительства физического лица;

- вопросы проверки (виды налогов);

- период, за который проводится проверка;

- изложение обстоятельств, вызывающих необходимость участия сотрудников в проверке, - описание формы, характера и содержания предполагаемого нарушения налогового законодательства;

- предложения по количеству и составу сотрудников органа внутренних дел, привлекаемых для участия в проверке;

- предполагаемые сроки проведения проверки.

В случае если проверка назначена по материалам, направленным органом внутренних дел, вместо указанных выше данных приводится ссылка на номер и дату письма органа внутренних дел, с которым были представлены эти материалы.

Не позднее пяти дней со дня поступления запроса орган внутренних дел направляет налоговому органу информацию о сотрудниках, назначенных для проверки, или мотивированный отказ.

Основаниями для подобного отказа по запросу налогового органа об участии органа внутренних дел в выездной налоговой проверке могут являться:

- отсутствие в запросе налогового органа фактов, свидетельствующих о возможных нарушениях организациями и физическими лицами законодательства о налогах и сборах;

- несоответствие изложенной в запросе налогового органа цели привлечения сотрудников органа внутренних дел для участия в проверке компетенции органов внутренних дел;

- отсутствие обоснования необходимости привлечения сотрудников органа внутренних дел в качестве специалистов и (или) для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья проверяющих.

Обратите внимание, что в целях обеспечения координации действий участников выездной (повторной выездной) налоговой проверки непосредственно перед ее началом должностными лицами налогового органа и сотрудниками органа внутренних дел, назначенными для участия в ее проведении, проводится рабочее совещание, на котором вырабатываются и согласуются основные направления проведения предстоящей проверки, составляется аналитическая схема выявления нарушений налогоплательщиком, плательщиком сборов, налоговым агентом законодательства о налогах и сборах, по которым имеется соответствующая информация, а также вопросы организации и тактики осуществления мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья проверяющих.

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 деятельности проверяющих сотрудники органа внутренних дел принимают меры по пресечению противоправных деяний.

В случае выявления фактов неуплаты налогов проверяющими лицами производится исчисление их сумм, пеней, а также формируются предложения о привлечении к налоговой, уголовной и административной ответственности.

Акт проверки подписывается всеми участвовавшими в проверке должностными лицами, а также руководителем проверяемой организации или физическим лицом.

Представляется довольно очевидным, что акт проверки составляется в трех экземплярах, один из которых хранится в налоговом органе, второй вручается налогоплательщику, третий направляется органу внутренних дел. Однако в случае если сотрудники органов внутренних дел привлекались для участия в проведении конкретных действий, акт в орган внутренних дел не направляется. В случае же представления возражений по акту эти документы в трехдневный срок со дня представления передаются в орган внутренних дел.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель налогового органа выносит решение, копия которого вручается руководителю проверяемой организации, а также направляется в трехдневный срок с момента вынесения решения в орган внутренних дел. В случае выявления фактов уклонения от уплаты налогов в крупных и особо крупных размерах, неисполнения обязанностей налогового агента, сокрытия денежных средств либо имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов, налоговые органы направляют материалы проверки в орган внутренних дел.

При выявлении административных правонарушений в течение трех дней копия постановления по делу об административном правонарушении направляется в орган

внутренних дел или в налоговый орган, сотрудники которого участвовали в проведении проверки.

В случае если в выявленном правонарушении содержатся признаки преступления, руководителем налогового органа или органа внутренних дел выносится постановление о прекращении производства по делу об административном правонарушении.

Обратите внимание также, что органы внутренних дел при выявлении обстоятельств, требующих действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, обязаны направить им соответствующие материалы.

Например, в случае проведения проверки и, соответственно, при наличии данных, указывающих на признаки преступления, связанные с нарушением законодательства о налогах и сборах, такая обязанность реализуется в десятидневный срок со дня подписания акта проверки, ревизии или выявления обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов.

В случаях возбуждения в отношении физического лица уголовного дела, отказа в возбуждении уголовного дела или его прекращения орган внутренних дел уведомляет об этом налоговый орган в трехдневный срок.

Подобные материалы, направляемые в налоговые органы, должны включать в себя:

- копию акта проверки организации (физического лица) при наличии признаков налогового преступления либо акта ревизии или проверки производственной и финансово-хозяйственной деятельности;

- иные документы, свидетельствующие о нарушениях законодательства.

Эти материалы направляются с сопроводительным письмом за подписью начальника органа внутренних дел.

Не позднее десяти дней от даты поступления материалов налоговый орган уведомляет орган внутренних дел:

- о назначении выездной налоговой проверки (с указанием планируемого срока ее начала) или о проведении камеральной проверки, а также проведении других действий;

- об отказе в проведении мероприятий налогового контроля.

При этом основаниями для отказа в проведении контрольных налоговых мероприятий в указанных случаях являются:

- отсутствие в представленных материалах фактов, свидетельствующих о нарушении законодательства о налогах и сборах;

- наличие обстоятельств, препятствующих проведению камеральной или выездной налоговой проверки (например, если период деятельности ранее был проверен налоговым органом по соответствующим видам налогов; если материалы свидетельствуют о налоговых правонарушениях, совершенных в период времени, выходящий за три календарных года деятельности организации или физического лица, предшествовавших году, в котором может быть проведена проверка).

В случае отказа орган внутренних дел вправе направить материалы в вышестоящий налоговый орган с предложением рассмотреть вопрос о его обоснованности.

3.5. Особенности проверок налогоплательщиков, занимающихся производством и оборотом алкогольной продукции

В истории страны доходы от производства и реализации алкогольной продукции являлись ведущими статьями государственного бюджета. Сегодня, когда государственная монополия на данный вид продукции уже давно "канула в лету", внимание налоговых органов к производителям этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции является весьма пристальным, что представляется вполне закономерным. Об особенностях проверок данной категории налогоплательщиков вы можете прочитать в этом разделе.

Правовой основой деятельности налогоплательщиков этой специфической отрасли 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).

Указанный Закон устанавливает правовые основы производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции в Российской Федерации.

Государственное регулирование в области производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции направлено на защиту экономических интересов Российской Федерации, обеспечение нужд потребителей в указанной продукции, а также на повышение ее качества и проведение контроля над соблюдением законодательства, норм и правил в регулируемой области.

Действие Закона N 171-ФЗ распространяется на отношения, участниками которых являются юридические лица (организации) независимо от их организационно-правовых форм и форм собственности, отвечающие требованиям, установленным Законом N 171-ФЗ, а также граждане, занимающиеся предпринимательской деятельностью по розничной продаже спиртосодержащей продукции.

Каких-либо специальных правил и особенностей проведения камеральных и выездных налоговых проверок налогоплательщиков, занимающихся производством и оборотом алкогольной продукции, в налоговом законодательстве, а в частности в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее - НК РФ), не предусмотрено.

Однако в связи со спецификой подобной деятельности таким налогоплательщикам уделяется большое внимание со стороны налоговых органов.

Как известно, основным документом, используемым при планировании выездной налоговой проверки, является Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. N ММ-3-06/333@ "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок".

В указанном документе зафиксировано, что в целях создания единой системы планирования выездных налоговых проверок, повышения налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков, а также совершенствования организации работы налоговых органов при реализации полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, предоставленных НК РФ, утверждена Концепция системы планирования выездных налоговых проверок (далее - Концепция).

Отмечаем, что Концепция - это в значительной мере декларативный документ, в котором изложен общий подход представителей налоговых органов к осуществлению налогового контроля в целом и их взгляды на роль выездных налоговых проверок в частности. Несмотря на это, налогоплательщикам необходимо четко уяснить те обстоятельства, которые могут обратить на себя внимание налоговых органов, особенно это касается и без того "контролируемых" производителей алкогольной продукции.

Указанная Концепция предусматривает проведение налогоплательщиком самостоятельной оценки рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности (разд. 4).

Общедоступными критериями самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемыми налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, могут являться:

- налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности);
- отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов;
- отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период;
- опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг);

- выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации;
- неоднократное приближение к предельному значению установленных НК РФ величин показателей, предоставляющих право налогоплательщикам специальные налоговые режимы (смотрите разд. 8.1 "Специальные налоговые режимы" части второй НК РФ);
- отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год;
- построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками ("цепочки контрагентов") без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели);
- непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности;
- неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения ("миграция" между налоговыми органами);
- значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики;
- ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

Последний из перечисленных критериев под названием "Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском", конечно же, обращает на себя внимание применительно к рассматриваемой нами группе налогоплательщиков.

Налоговые органы выявляют наиболее часто встречающиеся способы ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском, направленные на получение необоснованной налоговой выгоды.

Напоминаем, налоговая выгода - это уменьшение размера налоговой обязанности путем уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, получения права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. При этом налоговая выгода может быть признана необоснованной, если учтенные в целях налогообложения операции не соответствуют их действительному экономическому смыслу либо не обусловлены разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера) (рекомендуем ознакомиться с Постановлением Пленума ВАС Российской Федерации от 12 октября 2006 г. N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды").

В Концепции приведены четыре способа ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

Первый способ, наиболее распространенный, затрагивает организации, которые с целью получения необоснованной налоговой выгоды пользуются фирмами-"однодневками".

Второй способ касается применения схем получения необоснованной налоговой выгоды при реализации недвижимого имущества, тем самым "поглощая" в основном страховые компании, агентства недвижимости, инвесторов.

Последняя схема, рассмотренная в Концепции, связана с неправомерным применением льгот по НДС при использовании труда инвалидов.

А способ, закрепленный в Концепции под цифрой три, напрямую касается организаций, занимающихся производством алкогольной и спиртосодержащей продукции.

В частности, там указано, что определенную специфику имеют схемы получения необоснованной налоговой выгоды организациями, занимающимися лицензированными видами деятельности, а именно производством алкогольной и спиртосодержащей продукции.

Лицами, участвующими в схеме, являются:

Налогоплательщик - организация, имеющая необходимые лицензии и технологическое оборудование, занимающаяся производством этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;

Поставщик - организация, осуществляющая поставки спиртосодержащей продукции в адрес налогоплательщика.

Специфика данных схем связана с рядом технологических особенностей производства алкогольной продукции. Согласно действующим положениям нормативных правовых актов в ее производстве может участвовать как этиловый спирт, так и спиртосодержащая продукция - бражные дистилляты, настои спиртованные и так далее.

В случае производства алкогольной продукции из этилового спирта налоговая нагрузка по акцизу существенно выше, чем при производстве той же продукции из бражных дистиллятов, настоев спиртованных или иной спиртосодержащей продукции. Данный факт связан с разницей в сумме акциза, подлежащей вычету производителем по приобретенной продукции (по спиртосодержащему сырью применяется вычет по ставке акциза в размере 173 руб. 50 коп., по спирту - 25 руб. 15 коп.).

При применении схемы одна или ряд организаций, находящихся в цепочке поставщиков спиртосодержащей продукции, не исполняют свои налоговые обязательства.

Существенным признаком применения схемы незаконного возмещения сумм акциза из бюджета является отсутствие реальных хозяйственных операций по приобретению налогоплательщиком спиртосодержащей продукции, использованной согласно представленным организацией документам, в качестве основообразующего сырья при производстве алкогольной продукции.

При этом поставки спиртосодержащей продукции отражаются только в формально оформленных товаросопроводительных документах.

Свидетельством применения схемы также является отсутствие у поставщика (производителя) спиртосодержащей продукции технической базы для производства отраженного в учете объема реализованной продукции (отсутствует необходимое технологическое оборудование, коммуникации, квалифицированный персонал, сырье для производства продукции). Денежные потоки в подобных случаях, как правило, не соответствуют предусмотренным договорами хозяйственным операциям (в частности, оплата производится на счета третьих лиц, не имеющих отношения к поставке или производству спиртосодержащей продукции). И показатели отчетности участников схемы не соответствуют реальным показателям финансово-хозяйственной деятельности.

Таким образом, выявление указанных признаков в их системной взаимосвязи свидетельствует о применении схемы, целью которой является получение необоснованной налоговой выгоды.

Теперь обратимся к вопросам практики по данному вопросу, чтобы ответить на вопрос: "А в силах ли налоговые органы доказать применение рассмотренной выше схемы?".

Рассмотрим Постановление ФАС Московского округа от 13 февраля 2008 г. N КА-А41/273-08 по делу N А41-К2-3095/07. В данном случае налоговому органу удалось доказать применение такой схемы. В частности, "налоговики" представили доказательства получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, а именно использование спиртованных настоев вместо традиционного этилового спирта, что позволяет увеличить сумму налогового вычета по акцизу в 6,3 раза и свидетельствует об экономической нецелесообразности использования настоев.

3.6. Особенности проверок иностранных организаций - российских налогоплательщиков

В соответствии со ст. 11 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) организации - это юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации. Об особенностях налоговых проверок иностранных организаций, являющихся российскими налогоплательщиками, вы узнаете, прочитав данный раздел.

Основным признаком выездной налоговой проверки является то обстоятельство, что она по общему правилу проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

Поскольку иностранные организации не имеют местонахождения на территории Российской Федерации, определяемое ст. 54 Гражданского кодекса Российской Федерации, нормы НК РФ в отношении иностранных организаций применяются с учетом Положения об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций, утвержденного Приказом МНС России от 7 апреля 2000 г. N АП-3-06/124 (далее - Приказ N АП-3-06/124).

На основании положений ст. 89 НК РФ в рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. А срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке.

Согласно п. 1 ст. 31 НК РФ налоговые органы вправе в порядке, предусмотренном ст. 92 НК РФ, осматривать 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.

Кроме того, п. 1 ст. 23 НК РФ установлено, что налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, которые предусмотрены НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов.

Учитывая изложенное, а также принимая во внимание особенности учета в налоговых органах иностранных организаций, можно констатировать, что налоговые органы вправе проводить выездные налоговые проверки иностранных организаций по месту их учета в налоговых органах (об этом смотрите Письмо Минфина России от 19 июня 2007 г. N 03-07-08/160).

В соответствии с обозначенным выше Приказом N АП-3-06/124 иностранные и международные организации и дипломатические представительства подлежат постановке на учет в налоговых органах с присвоением идентификационного номера налогоплательщика (далее - ИНН) и указанием кода причины постановки на учет (далее - КПП).

Налоговый орган обязан осуществить постановку на учет иностранных и международных организаций, дипломатических представительств в течение пяти дней со дня подачи ими заявления о постановке на учет с приложением всех необходимых документов.

В случае если представлен неполный комплект документов или документы оформлены ненадлежащим образом, заявитель должен быть об этом проинформирован налоговым органом в течение пяти дней со дня поступления документов.

Постановка на учет иностранных организаций, осуществляющих деятельность в территориальном море, на континентальном шельфе и в исключительной экономической

зоне Российской Федерации, производится в налоговых органах субъекта Российской Федерации, примыкающего к соответствующему району территориального моря, континентального шельфа и исключительной зоны Российской Федерации.

В случае возникновения у иностранных и международных организаций и дипломатических представительств затруднений с определением места постановки на учет (учета) решение на основе представленных ими данных принимается соответствующим налоговым органом, определенным МНС России или Управлением МНС России по субъекту Российской Федерации.

Документы, предусмотренные Положением, для постановки на учет представляются в налоговые органы на русском языке или на иностранном языке с переводом на русский язык, заверенным в установленном порядке.

В случае если иностранная организация осуществляет или намеревается осуществлять деятельность в Российской Федерации через отделение в течение периода, превышающего 30 календарных дней в году (непрерывно или по совокупности), то она обязана встать на учет в налоговом органе по месту осуществления деятельности не позднее 30 дней от даты ее начала.

При постановке на учет в налоговый орган представляются следующие документы:

- заявление о постановке на учет по форме 2001И (форма данного заявления закреплена в Приложении N 2 к Приказу N АП-3-06/124);
- легализованные выписка из торгового реестра, или сертификат об инкорпорации, или другой документ аналогичного характера, содержащие информацию об органе, зарегистрировавшем иностранную организацию, регистрационном номере, дате и месте регистрации. Вместо подлинников указанных документов могут быть представлены копии, заверенные в установленном порядке. Для организаций, создание которых не требует специальной регистрации (внесение в торговый реестр и тому подобное), - легализованные копии учредительных документов или других документов, содержащих информацию о получении права на ведение предпринимательской деятельности;
- справка налогового органа иностранного государства в произвольной форме о регистрации иностранной организации в качестве налогоплательщика в стране инкорпорации с указанием кода налогоплательщика (или его аналога);
- решение уполномоченного органа иностранной организации о создании отделения в Российской Федерации или, в случае отсутствия такого решения, копия договора, на основании которого осуществляется деятельность в Российской Федерации;
- доверенность, выданная иностранной организацией на главу (управляющего) отделения.

При постановке на учет налоговый орган выдает иностранной организации Свидетельство по форме 2401ИМД с указанием ИНН и КПП (форму такого Свидетельства смотрите в Приложении N 8 к Приказу N АП-3-06/124).

Иностранные организации обязаны встать на учет в налоговом органе независимо от наличия обстоятельств, с которыми законодательство Российской Федерации о налогах и сборах и международные договоры Российской Федерации связывают возникновение обязанности по уплате налогов.

Иностранная организация может осуществлять деятельность в нескольких местах на территориях, подконтрольных различным налоговым органам, осуществляющим учет иностранных организаций, в каждом из которых она обязана встать на учет.

Иностранная организация может осуществлять деятельность в нескольких местах на территории, подконтрольной одному налоговому органу, осуществляющему учет иностранных организаций. В этом случае иностранная организация обязана информировать налоговый орган о каждом таком месте осуществления деятельности.

Отделение иностранной организации может быть создано филиалом этой иностранной организации, находящимся на территории другого иностранного государства.

Иностранная фирма может создать несколько обособленных подразделений по всей стране. Вне зависимости от того, имеют отделения собственный баланс или нет, каждое из них необходимо также зарегистрировать по месту нахождения. Для этого необходимо представить те же документы, что и при регистрации представительства, приложив к ним заверенную копию Свидетельства, выданного налоговой инспекцией, в которой состоит на учете иностранная фирма.

Очень часто налогоплательщиков интересует вопрос о том, может ли принять решение о выездной налоговой проверке налоговая инспекция, в которой зарегистрировано обособленное подразделение, учитывая, что оно не имеет собственного баланса и расчетного счета. Как уже было выше обозначено, ответ представляется положительным (смотрите, например, Постановление ФАС Московского округа от 24 мая 2004 г. N КА-А40/4025-04).

Не забывайте, что если представительства уже были проверены, то прийти к вам с теми же вопросами налоговые инспекторы уже не могут (смотрите положения ст. 89 НК РФ, которые в целом применяются и к иностранным организациям - российским налогоплательщикам).

Таким образом, иностранные организации являются плательщиками российских налогов, если они осуществляют деятельность на территории Российской Федерации через постоянное представительство, а также в случае получения доходов от источников в Российской Федерации. Под постоянным представительством понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации, через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации.

Обособленное подразделение может исполнять обязанности организации по уплате налога на прибыль в бюджет субъекта Российской Федерации. В таком случае уплата авансовых платежей, а также налога, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов Российской Федерации, производится как по месту нахождения головной организации, так и по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений, исходя из доли прибыли, приходящейся на эти подразделения, определяемой как средняя арифметическая величина удельного веса фактических показателей среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого обособленного подразделения соответственно в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества, в целом по организации.

Организация обязана по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту как своего нахождения, так и месту нахождения каждого подразделения декларации (при этом положения ст. 88 НК РФ, гласящие о порядке проведения камеральных налоговых проверок, на таких налогоплательщиков также распространяются) (смотрите, например, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 20 октября 2005 г. по делу N А19-11585/04-45-41-Ф02-5141/05-С1).

Что же касается налога на доходы физических лиц, то организация обязана перечислять налог как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого подразделения. Сумма налога, подлежащая уплате, определяется исходя из дохода, подлежащего налогообложению, начисляемого и выплачиваемого работникам этих подразделений (то есть в принципе также по общему правилу).

3.7. Особенности проверок филиалов и представительств

В п. 2 ст. 89 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) закреплено, что решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица, если иное не предусмотрено данным пунктом. Это самое "иное" означает, что в п. 2 ст. 89 НК РФ содержатся специальные правила места вынесения решения о проверке крупнейших налогоплательщиков, а также филиалов и представительств организаций. Подробнее об особенностях проверки данных обособленных подразделений организации читайте в настоящем разделе.

В ст. 11 НК РФ интерпретируется понятие "обособленное подразделение организации".

В соответствии с этой нормой законодательства обособленное подразделение организации - это любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

Та же ст. 11 НК РФ в п. 1 указывает на приоритет тех понятий и терминов, которые даны в НК РФ. В связи с этим необходимо четко разграничивать требования, предъявляемые к функционированию обособленных подразделений в рамках НК РФ и Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ).

ГК РФ же рассматривает две регистрируемые формы функционирования обособленных подразделений: филиал и представительство.

В соответствии с п. 2 ст. 55 ГК РФ филиалом юридического лица является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства. Согласно п. 3 ст. 55 ГК РФ филиалы не являются юридическими лицами, они наделяются имуществом тем юридическим лицом, которым созданы и действуют на основании утвержденных им положений.

Согласно п. 1 ст. 55 ГК РФ представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту.

Таким образом, правовой статус и функционал филиала гораздо шире, чем у представительства. Хотя "представление интересов" подразумевает совершение правовых действий, они носят скорее организационный, административный, вспомогательный характер, а вести деятельность (всю или ее часть), осуществляемую самим юридическим лицом, может только филиал.

В порядке ст. 9 НК РФ участниками налоговых правоотношений являются организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами.

Однако в силу абз. 2 ст. 19 НК РФ филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений.

Итак, налогоплательщикам необходимо обратить внимание, что наличие созданного обособленного подразделения обуславливает некоторые особенности налогового контроля.

Статья 89 НК РФ устанавливает основные положения и правила, регламентирующие особенности выездной налоговой проверки.

В п. 2 ст. 89 НК РФ закреплено, что самостоятельная выездная налоговая проверка филиала или представительства проводится на основании решения налогового органа по месту нахождения обособленного подразделения.

В случае же проверки филиалов и представительств налогоплательщика в рамках выездной налоговой проверки самой организации решение о проведении проверки выносит налоговый орган по месту нахождения организации.

В соответствии с п. 2 ст. 89 НК РФ для целей регулирования налоговых правоотношений филиалы и представительства признаются таковыми в соответствии со ст. 55 ГК РФ. Представительства и филиалы должны быть указаны в учредительных документах создавшего их юридического лица. Обратите внимание, что налоговым органам не предоставлено право проводить самостоятельные выездные налоговые проверки обособленных подразделений организации, которые не являются филиалами или представительствами этой организации (смотрите Письмо Минфина России от 16 ноября 2006 г. N 03-02-07/1-324).

Решение о проведении выездной налоговой проверки должно содержать следующие сведения:

- полное и сокращенное наименования налогоплательщика;
- предмет проверки, то есть налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке;
- периоды, за которые проводится проверка;
- должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки.

Форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (смотрите форму данного решения в Приложении N 1 к Приказу ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и Порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; Порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; Требований к составлению Акта налоговой проверки" (далее - Приказ ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@)).

Пункт 5 ст. 89 НК РФ регламентирует, что налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период.

Налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителем федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения.

Обратите внимание, что при определении количества выездных налоговых проверок налогоплательщика не учитывается количество проведенных самостоятельных выездных налоговых проверок его филиалов и представительств.

Таким образом, филиалы (представительства) организации могут быть подвергнуты налоговому контролю в двух ситуациях - самостоятельная выездная налоговая проверка независимо от проверки организации, но только по региональным (местным) налогам, либо проверка в рамках выездной налоговой проверки организации.

Согласно п. 7 ст. 89 НК РФ в рамках выездной налоговой проверки налоговый орган вправе проверять деятельность филиалов и представительств налогоплательщика.

Обратите внимание, что налоговое законодательство, в частности НК РФ, не предусматривает возможность налоговых органов проводить самостоятельную выездную

налоговую проверку обособленных подразделений организации, не являющихся филиалами и представительствами (смотрите Письмо Минфина России от 31 июля 2008 г. N 03-02-07/1-327).

Налоговый орган вправе проводить самостоятельную выездную налоговую проверку филиалов и представительств по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты региональных и (или) местных налогов.

Из сформулированного законодателем текста следует, что данная норма предоставляет налоговым органам право проводить самостоятельную выездную налоговую проверку филиалов и представительств по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты региональных и (или) местных налогов.

Однако такое нормативное изложение не позволяет сделать однозначный вывод о невозможности проведения самостоятельной выездной налоговой проверки филиалов и представительств по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты федеральных налогов и сборов.

Поэтому налоговый орган вправе проверять деятельность филиалов и представительств налогоплательщика в рамках выездной налоговой проверки только в составе проверки головной организации. Исключение составляет проверка правильности исчисления и уплаты филиалом региональных и/или местных налогов. В этом случае налоговый орган вправе проводить самостоятельную выездную налоговую проверку филиала.

Таким образом, если ранее организация в целом проверялась, налоговые органы вправе назначить самостоятельную выездную налоговую проверку филиала (представительства), но только в отношении региональных (местных) налогов (смотрите Постановление ФАС Северо-Западного округа от 27 апреля 2009 г. по делу N А56-27517/2008).

Налоговый орган, проводящий самостоятельную выездную проверку филиалов и представительств, не вправе проводить в отношении филиала или представительства две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период.

А также налоговый орган не вправе проводить в отношении одного филиала или представительства налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение одного календарного года.

При проведении самостоятельной выездной налоговой проверки филиалов и представительств налогоплательщика срок проверки не может превышать один месяц.

Обратите внимание, что МНС России в своем Письме от 24 февраля 2004 г. N 09-3-02/755 "О постановке на учет организации в налоговом органе по месту нахождения обособленных подразделений" разъяснило, что проведение выездной налоговой проверки структурных подразделений налогоплательщика, не являющихся филиалами и представительствами, независимо от проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика НК РФ не предусмотрено.

Статья 100 НК РФ регламентирует, что по результатам выездной налоговой проверки в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке (форму справки смотрите в Приложении N 2 к Приказу ФНС России от 31.05.2007 N MM-3-06/338@) уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки (Требования к составлению данного акта смотрите в Приложении N 6 к Приказу ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@).

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.

В акте налоговой проверки указываются:

- дата акта налоговой проверки. Под указанной датой понимается дата подписания акта лицами, проводившими эту проверку;
- полное и сокращенное наименования организации, а также полное и сокращенное наименования проверяемого обособленного подразделения и место его нахождения;
- фамилии, имена, отчества лиц, проводивших проверку, их должности с указанием наименования налогового органа, который они представляют;
- дата и номер решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки (для выездной налоговой проверки);
- дата представления в налоговый орган налоговой декларации и иных документов (для камеральной налоговой проверки);
- перечень документов, представленных проверяемым лицом в ходе налоговой проверки;
- период, за который проведена проверка;
- наименование налога, в отношении которого проводилась налоговая проверка;
- даты начала и окончания налоговой проверки;
- адрес места нахождения организации или места жительства физического лица;
- сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки;
- документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых;
- выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ, в случае если предусмотрена ответственность за данные нарушения законодательства о налогах и сборах.

3.8. Особенности проверок налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей и физических лиц

Напомним, что выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) предпринимателя на основании соответствующего решения руководителя налогового органа или его заместителя. И в этом, как усматривается, основное отличие ее от камеральной проверки. Если индивидуальный предприниматель не в состоянии предоставить проверяющим лицам такое помещение, то, как правило, согласно его заявлению проверка может осуществляться по месту нахождения налогового органа. Что же касается налогоплательщиков - физических лиц, то в данном случае все представляется совсем не так однозначно. Итак, подробнее об этом читайте в нижеследующем разделе.

В соответствии со ст. 11 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) индивидуальные предприниматели - это физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств (о государственной регистрации смотрите в Федеральный закон от 8 августа 2001 г. N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей").

Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации (смотрите ст. ст. 23, 24, 25 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ)), при исполнении обязанностей, возложенных на них НК РФ, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

При осуществлении проверки в помещении предпринимателя следует обратить внимание на фактический состав проверяющих лиц, который должен соответствовать указанному в решении о проведении проверки. В случае несоответствия данного списка

предприниматель на законных основаниях вправе "отсеять" контролеров, изъявивших желание попасть на его территорию с целью проверки. Встречаются случаи, когда проверку налогоплательщика проводят лица, не указанные в решении о ее проведении, но в дальнейшем акт по ее результатам ими не подписывается. В этом случае доказать превышение полномочий контролеров, выразившееся в нарушении порядка проведения проверки, после ее окончания весьма проблематично. Как правило, последствия отказа в допуске на территорию налогоплательщика лиц, не указанных в решении, являются менее "болезненными" для хозяйствующего субъекта, нежели те, которые может повлечь за собой проверка более квалифицированного (опытного) специалиста.

Вместе с тем принципиально и без разбора отказывать в доступе на территорию предпринимателя всем проверяющим, в том числе указанным в решении о проведении проверки, - в данном случае по большей степени неправомерно, а по меньшей - просто глупо.

Отмечаем, что налоговое законодательство в целом не предусматривает каких-либо существенных особенностей проведения налоговых проверок (как выездных, так и камеральных) для налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей.

Самое основное, что можно почерпнуть из смысла налогового законодательства и специфики этого субъекта предпринимательской деятельности, так это то, что не все положения НК РФ применимы к нему. Остановимся на самом основном, на что необходимо обратить внимание.

Форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (смотрите форму данного решения в Приложении N 1 к Приказу ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и Порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; Порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; Требований к составлению Акта налоговой проверки").

Пункт 3 ст. 89 НК РФ гласит, что выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам.

Предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов (п. 4 ст. 89 НК РФ) (смотрите, например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 16 июня 2009 г. по делу N A26-7103/2008).

При этом в рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки (смотрите, например, Постановление ФАС Поволжского округа от 28 августа 2008 г. по делу N A12-16788/07).

В соответствии с разъяснениями, предоставленными ФНС России в Письме от 22 октября 2007 г. N ШТ-6-03/809@ "О направлении Письма Минфина России от 19 июня 2007 г. N 03-07-08/160", срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке.

В п. 5 ст. 89 закреплено, что налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период.

Также они не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителем федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов (смотрите Постановление Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. N 506 "Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе"), о необходимости

проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения.

Пункт 6 ст. 89 НК РФ регламентирует, что выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (смотрите, например, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 2 сентября 2008 г. N A19-4888/07-Ф02-4219/08 по делу N A19-4888/07).

Приостановление и возобновление проведения выездной налоговой проверки оформляются соответствующим решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, проводящего указанную проверку (формы данных документов смотрите в Приложении N 1 и Приложении N 2 к Приказу ФНС России от 6 марта 2007 г. N ММ-3-06/106@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

Предприниматель обязан обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов.

При проведении выездной налоговой проверки у налогоплательщика могут быть истребованы необходимые для проверки документы (смотрите ст. 93 НК РФ).

Ознакомление должностных лиц налоговых органов с подлинниками документов допускается только на территории налогоплательщика, за исключением случаев проведения выездной налоговой проверки по месту нахождения налогового органа, а также случаев, предусмотренных ст. 94 "Выемка документов и предметов" НК РФ.

Пункт 13 ст. 89 НК РФ закрепляет положение, согласно которому при необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика (об этом подробнее смотрите Приказ Минфина России N 20н, МНС России N ГБ-3-04/39 от 10 марта 1999 г. "Об утверждении Положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке"), а также производить осмотр производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, в порядке, установленном ст. 92 "Осмотр" НК РФ.

При наличии у осуществляющих выездную налоговую проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов (смотрите ст. 94 НК РФ).

В последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющий обязан составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику или его представителю (форму данной справки можно найти в Приложении N 2 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

В случае если налогоплательщик (его представитель) уклоняется от получения справки о проведенной проверке, указанная справка направляется предпринимателю заказным письмом по почте.

Поскольку налоговой проверке может быть подвергнут любой налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент независимо от того, является ли он организацией, индивидуальным предпринимателем или просто физическим лицом, знание соответствующих положений части первой НК РФ и специальной нормативной правовой

базы, касающейся налоговых проверок, поможет проверяемому лицу дать взвешенную правовую оценку правомерности требований сотрудников налоговых органов.

Физические лица, как гласит НК РФ, - это граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства (апатриды).

В соответствии с п. 2 ст. 89 НК РФ решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица.

Поэтому обращаем ваше особое внимание, что с 2007 г. возможность проведения выездной проверки физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, прямо установлена налоговым законодательством.

Однако ввиду особой специфики данного субъекта, а также прав других лиц, проживающих в жилых помещениях проверяемого физического лица, представители налоговых органов не могут:

- находиться в этих жилых помещениях помимо или против воли проживающих в нем физических лиц. Соответственно, в отсутствие такого согласия выездная налоговая проверка, как представляется, будет проводиться по месту нахождения налогового органа (смотрите ст. 25 Конституции Российской Федерации и п. 5 ст. 91 НК РФ);

- провести осмотр жилых помещений проверяемого физического лица, а также другого имущества проверяемого физического лица, находящегося в жилых помещениях (смотрите ст. 92 НК РФ);

- произвести выемку документов и предметов, находящихся в жилых помещениях проверяемого физического лица, даже если проверяемое физическое лицо не представило запрошенные налоговым органом документы в установленный срок (смотрите ст. ст. 93 и 94 НК РФ).

Однако в рамках выездной проверки независимо от наличия согласия проверяемого физического лица налоговые органы могут:

- запросить у него необходимые для проверки документы;

- провести осмотр имущества проверяемого физического лица, находящегося в его нежилых помещениях, в том числе недвижимого имущества, не являющегося жилым помещением;

- произвести выемку документов и предметов, находящихся в нежилых помещениях проверяемого физического лица, если проверяемое лицо не представило запрашиваемые налоговым органом документы в установленный срок;

- вызвать для дачи показаний в качестве свидетеля любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для налогового контроля (смотрите ст. 90 НК РФ). Обратите внимание, что никто не обязан свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников (детей, родителей, родных дедушек, бабушек, внуков, братьев и сестер), поэтому от дачи показаний можно отказаться (смотрите ст. 51 Конституции Российской Федерации и ст. 90 НК РФ);

- привлечь специалистов и экспертов (смотрите ст. ст. 95 и 96 НК РФ);

- истребовать у лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого физического лица, эти документы или информацию (смотрите ст. 93.1 НК РФ);

В остальном же на налогоплательщиков - физических лиц распространяются все положения НК РФ (а именно ст. ст. 88 и 89 НК РФ, закрепляющие порядок проведения налоговых проверок) с учетом специфики данного субъекта.

3.9. Особенности проверок налоговых агентов

Налоговое законодательство понимает под налоговыми агентами лиц, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и

перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации. В целом, по общему правилу налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики. О некоторых особенностях налоговых проверок налоговых агентов смотрите в данном информационном разделе.

Налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю над соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации (далее - НК РФ).

Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ.

В ст. 31 НК РФ закреплён определенный объем прав, "дарованных" законодательством налоговым органам. В рамках рассматриваемой нами темы особо обратите внимание на следующие из них:

- производить выемку документов у налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента при проведении налоговых проверок 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 и сборов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах;

- приостанавливать операции по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента в банках и налагать арест на имущество налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента в порядке, предусмотренном НК РФ (подробнее смотрите ст. ст. 76 и 77 НК РФ);

- требовать от налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований.

В связи с этим ни в коей мере нельзя забывать и об обязанностях налоговых органов, предусмотренных ст. 32 НК РФ. Вот лишь некоторые из них, интересующие нас в данном случае:

- бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и о принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения;

- принимать решения о возврате налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов, направлять оформленные на основании этих решений поручения соответствующим территориальным органам Федерального казначейства для исполнения и осуществлять зачет сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов в порядке, предусмотренном НК РФ (подробнее об этом смотрите в гл. 12 части первой НК РФ под названием "Зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм");

- направлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в случаях, предусмотренных НК РФ, налоговое уведомление и (или) требование об уплате налога и сбора;

- представлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту по его запросу справки о состоянии расчетов указанного лица по налогам, сборам, пеням и штрафам на основании данных налогового органа;

- осуществлять по заявлению налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента совместную сверку сумм уплаченных налогов, сборов, пеней и штрафов;

- по заявлению налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента выдавать копии решений, принятых налоговым органом в отношении этого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента.

Согласно ст. 24 НК РФ налоговые агенты обязаны:

- правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета Федерального казначейства (смотрите, например, Постановление ФАС Центрального округа от 14 апреля 2006 г. по делу N А14-8935-2005/334/33; Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 27 сентября 2005 г. N Ф08-4477/2005-1769А по делу N А32-13142/2005-51/397);

- письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах (смотрите Постановление ФАС Дальневосточного округа от 25 декабря 2002 г. по делу N Ф03-А73/02-2/2660);

- вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации налогов, в том числе по каждому налогоплательщику (смотрите Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 2 сентября 2003 г. по делу N А33-20070/02-СЗ-Ф02-2713/03-С1);

- представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля над правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов. При этом обратите внимание, что ответственность за непредставление документов наступает в том случае, если обязанное лицо не представило в установленный срок именно те сведения, которые необходимы для осуществления налогового контроля (смотрите Постановление ФАС Центрального округа от 28 августа 2006 г. по делу N А35-9977/05-С18);

- в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

Пункт 5 ст. 24 НК РФ гласит, что за неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей налоговый агент несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Статья 87 НК РФ предусматривает два вида налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов:

- камеральные налоговые проверки;

- выездные налоговые проверки.

Целью камеральной и выездной налоговых проверок является контроль над соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

Статья 88 НК РФ регламентирует общие положения и порядок проведения камеральных налоговых проверок.

При этом п. 10 этой статьи гласит, что правила, ею предусмотренные, распространяются помимо налогоплательщиков еще на плательщиков сборов и налоговых агентов, если иное не предусмотрено НК РФ.

В силу п. 17 ст. 89 НК РФ выездные налоговые проверки проводятся аналогично и в отношении налогоплательщиков, и в отношении плательщиков сборов и налоговых агентов.

При этом одно лицо может быть проверено в ходе одной выездной налоговой проверки сразу и в качестве налогоплательщика, и в качестве плательщика сборов, и в качестве налогового агента. Проведение за один и тот же период выездной налоговой проверки организации как налогоплательщика и выездной налоговой проверки этой же организации как налогового агента не противоречит положениям НК РФ.

В отношении других лиц, не являющихся налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами, проводятся иные мероприятия налогового контроля. По результатам таких мероприятий могут быть выявлены налоговые правонарушения, порядок производства по которым является специальным.

Исходя из вышесказанного, важным представляется рассмотреть вопрос о нарушениях, установленных в процессе налоговой проверки не только налогоплательщиков, но и налоговых агентов.

Если налогоплательщик является налоговым агентом и не удержал и (или) не перечислил налог, то он понесет ответственность в соответствии со ст. 123 НК РФ. Так, неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от суммы, подлежащей перечислению.

При этом обратите внимание, что налоговый агент, удержавший у налогоплательщика налог на доходы физических лиц, но не перечисливший суммы такого налога в установленный НК РФ срок, подлежит привлечению к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного ст. 123 НК РФ, независимо от последующего перечисления налоговым агентом таких сумм налога в более поздние сроки, в том числе во время или после выездной налоговой проверки (при отсутствии обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения или исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения) (подробнее об этой сложившейся и официальной позиции смотрите в Письме ФНС России от 26 февраля 2007 г. N 04-1-02/145@ "Об ответственности налогового агента за неперечисление налога в установленный срок").

Отмечаем, на налогового агента возложена обязанность по удержанию и перечислению налога, а не обязанность по его уплате. Поэтому относительно начисления пеней за несвоевременное перечисление налоговым агентом налога суды указывают, что пени могут начисляться лишь при условии, если налоговым агентом налог был удержан и не перечислен в установленный срок в бюджет, причем начисление пеней допускается лишь с момента удержания налоговым агентом налога (смотрите, например, Постановление ФАС Поволжского округа от 14 февраля 2006 г. по делу N A12-19267/05-С10; Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 26 января 2006 г. по делу N Ф04-10081/2005(19077-А46-23)).

3.10. Выездная налоговая проверка при реорганизации

Выездная налоговая проверка дает наиболее верное представление о деятельности налогоплательщика. Недаром такую проверку иногда именуют "фактической". Сама по себе ситуация, связанная с пребыванием налоговиков непосредственно в организации, проведение ими таких мероприятий налогового контроля, как осмотр, участие понятых, свидетелей, проведение экспертизы, является непростой для любого налогоплательщика. Кроме того, ст. 89 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ),

регулирующая проведение выездной налоговой проверки, претерпела ряд изменений. Одни изменения носят уточняющий характер, другие принципиально меняют порядок проведения выездной налоговой проверки. Обязанность по проведению проверки при реорганизации юридических лиц на налоговые органы налоговым законодательством не возлагается. Назначение проверки зависит от решения налоговой инспекции. Поэтому такая проверка может и не начаться вовсе. Но в случае ее проведения все проверочные мероприятия налоговые инспекторы стараются завершить к моменту завершения реорганизации юридического лица, чтобы иметь возможность взыскать штрафные санкции с правопреемника.

В соответствии со ст. 13.1 Федерального закона от 8 августа 2001 г. N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" юридическое лицо в течение трех рабочих дней после даты принятия решения о его реорганизации обязано в письменной форме сообщить в регистрирующий орган о начале процедуры реорганизации, в том числе о форме реорганизации, с приложением решения о реорганизации. В случае участия в реорганизации двух и более юридических лиц такое уведомление направляется юридическим лицом, последним принявшим решение о реорганизации либо определенным решением о реорганизации. На основании этого уведомления регистрирующий орган в срок не более трех рабочих дней вносит в Единый государственный реестр юридических лиц запись о том, что юридическое лицо (юридические лица) находится (находятся) в процессе реорганизации.

Налоговый контроль - это деятельность уполномоченных органов по контролю над соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах.

Субъектами налогового контроля являются должностные лица налоговых органов. В соответствии со ст. 82 НК РФ эти должностные лица в пределах своей компетенции осуществляют налоговый контроль в следующих формах:

- налоговые проверки;
- получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора;
- проверка данных учета и отчетности;
- осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);
- в других предусмотренных законом формах.

Одной из форм налогового контроля, как указано выше, является налоговая проверка. Различают два основных вида налоговых проверок - камеральные и выездные.

Согласно п. 1 ст. 89 НК РФ выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

В случае если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа.

В соответствии с п. 11 ст. 89 НК РФ выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, может проводиться независимо от времени проведения и предмета предыдущей проверки. При этом проверяется период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Из приведенных норм следует, что на налогоплательщика-правопреемника возлагается исполнение обязанности по уплате налогов реорганизованного юридического лица независимо от того, были ли известны правопреемнику до завершения реорганизации факты и обстоятельства неисполнения или ненадлежащего исполнения данных обязанностей реорганизованным лицом. При этом нормы НК РФ не содержат запрет на проведение налоговыми органами проверки деятельности налогоплательщика-

правопреемника по вопросу исполнения перешедших к нему обязанностей по уплате налогов от реорганизованного лица (смотрите, например, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 14 января 2008 г. по делу N А82-4644/2007-14).

Налогоплательщик обязан обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов.

При проведении выездной налоговой проверки у налогоплательщика могут быть истребованы необходимые для проверки документы в порядке, установленном ст. 93 НК РФ.

А именно должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого лица необходимые для проверки документы посредством вручения этому лицу (его представителю) требования о представлении документов (смотрите Приложение N 5 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

Эти документы представляются в виде заверенных проверяемым лицом копий. Копии документов организации заверяются подписью ее руководителя (заместителя руководителя) и (или) иного уполномоченного лица и печатью этой организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

В случае необходимости налоговый орган вправе ознакомиться с подлинниками документов.

Документы, которые были истребованы в ходе налоговой проверки, представляются в течение 10 дней со дня вручения соответствующего требования (подробнее об этой процедуре в рамках выездной проверки смотрите ст. 93 НК РФ).

Ознакомление должностных лиц налоговых органов с подлинниками документов допускается только на территории налогоплательщика, за исключением случаев проведения выездной налоговой проверки по месту нахождения налогового органа, а также случаев, предусмотренных ст. 94 НК РФ.

Согласно ст. 94 НК РФ выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку (смотрите Приложение N 7 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

Указанное постановление подлежит утверждению руководителем (его заместителем) соответствующего налогового органа.

Не допускается производство выемки документов и предметов в ночное время.

Выемка документов и предметов производится в присутствии понятых и лиц, у которых производится выемка документов и предметов. В необходимых случаях для участия в производстве выемки приглашается специалист.

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, избегая причинения не вызываемых необходимостью повреждений запоров, дверей и других предметов.

Не подлежат изъятию документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки.

О производстве выемки, изъятия документов и предметов составляется протокол. 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 случаях, если для проведения мероприятий налогового контроля недостаточно копий документов проверяемого лица и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинники документов (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 15 мая 2008 г. N А33-11245/07-Ф02-1931/08 по делу N А33-11245/07).

При изъятии таких документов с них изготавливают копии, которые заверяются должностным лицом налогового органа и передаются лицу, у которого они изымаются. При невозможности изготовить или передать изготовленные копии одновременно с изъятием документов налоговый орган передает их лицу, у которого документы были изъяты, в течение пяти дней после изъятия.

Копия протокола о выемке документов и предметов вручается под расписку или высылается лицу, у которого эти документы и предметы были изъяты.

При необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, в порядке, установленном ст. 92 НК РФ (п. 13 ст. 89 НК РФ).

Согласно ст. 92 НК РФ должностное лицо налогового органа, производящее выездную налоговую проверку, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, вправе производить осмотр территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов.

Осмотр документов и предметов вне рамок выездной налоговой проверки допускается, если документы и предметы были получены должностным лицом налогового органа в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля или при согласии владельца этих предметов на проведение их осмотра.

Осмотр производится в присутствии понятых. При проведении осмотра вправе участвовать лицо, в отношении которого осуществляется налоговая проверка, или его представитель, а также специалисты.

В необходимых случаях при осмотре производятся фото- и киносъемка, видеозапись, снимаются копии с документов или другие действия. О производстве осмотра составляется протокол.

При наличии у осуществляющих выездную налоговую проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов в порядке, предусмотренном ст. 94 НК РФ.

В последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющий обязан составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику или его представителю (смотрите Приложение N 2 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

В случае если налогоплательщик (его представитель) уклоняется от получения справки о проведенной проверке, указанная справка направляется налогоплательщику заказным письмом по почте.

3.11. Выездная налоговая проверка при ликвидации

Налоговая проверка, как камеральная, так и выездная, как первичная, так и повторная дает наиболее верное представление о деятельности любого налогоплательщика. Если рассматривать выездную налоговую проверку, то сама ситуация, связанная с пребыванием представителей налоговых органов непосредственно в организации, проведение ими таких мероприятий налогового контроля, как осмотр, участие понятых, свидетелей, проведение экспертизы, является непростой для любого налогоплательщика. Иные, наверное, ситуация и отношение к выездной налоговой проверке должны иметь место в случае ликвидации юридического лица. Даже наоборот, если налоговики решат ее провести (а проведение ее в данном случае является альтернативным), то это на практике позволит избежать недопонимания и проблем во взаимоотношениях между налоговиками и организацией при регистрации ликвидации, которая является неизбежным окончанием процедуры ликвидации.

Согласно ст. 20 Федерального закона от 8 августа 2001 г. N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" учредители (участники) юридического лица или орган, принявшие решение о ликвидации юридического лица, обязаны в трехдневный срок в письменной форме уведомить об этом регистрирующий орган по месту нахождения ликвидируемого юридического лица с приложением решения о ликвидации юридического лица.

Формы таких уведомлений регистрирующего органа смотрите в Постановлении Правительства Российской Федерации от 19 июня 2002 г. N 439 "Об утверждении форм и требований к оформлению документов, используемых при государственной регистрации юридических лиц, а также физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей" (Форма N Р15001) и в Постановлении Правительства Российской Федерации от 15 апреля 2006 г. N 212 "О мерах по реализации отдельных положений Федеральных законов, регулирующих деятельность некоммерческих организаций" (Форма N РН0005).

Регистрирующий орган вносит в Единый государственный реестр юридических лиц запись о том, что юридическое лицо находится в процессе ликвидации. С этого момента не допускается государственная регистрация изменений, вносимых в учредительные документы ликвидируемого юридического лица, а также государственная регистрация юридических лиц, учредителем которых выступает указанное юридическое лицо, или государственная регистрация юридических лиц, которые возникают в результате его реорганизации.

Учредители (участники) юридического лица или орган, принявшие решение о ликвидации юридического лица, уведомляют регистрирующий орган о формировании ликвидационной комиссии или о назначении ликвидатора, а также о составлении промежуточного ликвидационного баланса.

После этого, согласно нормам действующего законодательства, у представителей налогового органа есть право "выбрать", осуществлять им выездную проверку ликвидируемой организации или нет.

Налоговый контроль в целом - это деятельность уполномоченных органов по контролю над соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах.

Субъектами налогового контроля являются должностные лица налоговых органов. В соответствии со ст. 82 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) эти должностные лица в пределах своей компетенции осуществляют налоговый контроль в следующих формах:

- налоговые проверки;

- получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора;
- проверка данных учета и отчетности;
- осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);
- в других, предусмотренных законом формах.

Одной из форм налогового контроля, как указано выше, является налоговая проверка.

Согласно п. 1 ст. 89 НК РФ выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

В случае если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа.

В соответствии с п. 11 ст. 89 НК РФ выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с ликвидацией организации-налогоплательщика, может проводиться независимо от времени проведения и предмета предыдущей проверки. При этом проверяется период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки (смотрите Постановление ФАС Московского округа от 27 сентября 2006 г., 4 октября 2006 г. N КА-А40/9171-06 по делу N А40-8323/06-112-84; Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 8 декабря 2005 г. N А33-7894/05-Ф02-6116/05-С2).

Налогоплательщик обязан обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов.

При проведении выездной налоговой проверки у налогоплательщика могут быть истребованы необходимые для проверки документы в порядке, установленном ст. 93 НК РФ.

А именно должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого лица необходимые для проверки документы посредством вручения этому лицу (его представителю) требования о представлении документов (смотрите Приложение N 5 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

Эти документы представляются в виде заверенных проверяемым лицом копий. Копии документов организации заверяются подписью ее руководителя (заместителя руководителя) и (или) иного уполномоченного лица и печатью этой организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

В случае необходимости налоговый орган вправе ознакомиться с подлинниками документов.

Документы, которые были истребованы в ходе налоговой проверки, представляются в течение 10 дней со дня вручения соответствующего требования (подробнее об этой процедуре в рамках выездной проверки смотрите ст. 93 НК РФ).

Ознакомление должностных лиц налоговых органов с подлинниками документов допускается только на территории налогоплательщика, за исключением случаев проведения выездной налоговой проверки по месту нахождения налогового органа, а также случаев, предусмотренных ст. 94 НК РФ.

Согласно ст. 94 НК РФ выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку (смотрите Приложение N 7 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов,

используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношении, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

Указанное постановление подлежит утверждению руководителем (его заместителем) соответствующего налогового органа.

Не допускается производство выемки документов и предметов в ночное время.

Выемка документов и предметов производится в присутствии понятых и лиц, у которых производится выемка документов и предметов. В необходимых случаях для участия в производстве выемки приглашается специалист.

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, избегая причинения не вызываемых необходимостью повреждений запоров, дверей и других предметов.

Не подлежат изъятию документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки.

О производстве выемки, изъятия документов и предметов составляется протокол. 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 случаях, если для проведения мероприятий налогового контроля недостаточно копий документов проверяемого лица и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинники документов.

При изъятии таких документов с них изготавливают копии, которые заверяются должностным лицом налогового органа и передаются лицу, у которого они изымаются. При невозможности изготовить или передать изготовленные копии одновременно с изъятием документов налоговый орган передает их лицу, у которого документы были изъяты, в течение пяти дней после изъятия.

Копия протокола о выемке документов и предметов вручается под расписку или высылается лицу, у которого эти документы и предметы были изъяты.

При необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, в порядке, установленном ст. 92 НК РФ (п. 13 ст. 89 НК РФ).

Согласно ст. 92 НК РФ должностное лицо налогового органа, производящее выездную налоговую проверку, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, вправе производить осмотр территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов.

Осмотр документов и предметов вне рамок выездной налоговой проверки допускается, если документы и предметы были получены должностным лицом налогового органа в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля или при согласии владельца этих предметов на проведение их осмотра.

Осмотр производится в присутствии понятых. При проведении осмотра вправе участвовать лицо, в отношении которого осуществляется налоговая проверка, или его представитель, а также специалисты.

В необходимых случаях при осмотре производятся фото- и киносъемка, видеозапись, снимаются копии с документов или другие действия. О производстве осмотра составляется протокол.

При наличии у осуществляющих выездную налоговую проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов в порядке, предусмотренном ст. 94 НК РФ.

В последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющий обязан составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику или его представителю (смотрите Приложение N 2 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

В случае если налогоплательщик (его представитель) уклоняется от получения справки о проведенной проверке, указанная справка направляется налогоплательщику заказным письмом по почте.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Сущность налогового контроля и виды проверок

Глава 1. Выездные налоговые проверки

- 1.1. Сущность выездной налоговой проверки
- 1.2. Критерии отбора плательщиков для проведения выездных налоговых проверок
- 1.3. Период и налоги, по которым могут проводиться выездные налоговые проверки
- 1.4. Процессуальные действия в период выездной налоговой проверки
- 1.5. Тактика поведения налогоплательщиков при проведении выездной налоговой проверки
- 1.6. Порядок проведения выездной налоговой проверки
- 1.7. Сроки проведения выездной налоговой проверки и их продление
- 1.8. Приостановление выездной налоговой проверки
- 1.9. Предоставление документов в процессе выездной налоговой проверки
- 1.10. Выемка документов
- 1.11. Доступ на территорию плательщика при выездной налоговой проверке
- 1.12. Осмотр помещений и инвентаризация имущества при проведении выездной налоговой проверки
- 1.13. Требования к акту выездной (в том числе повторной) налоговой проверки
- 1.14. Рассмотрение результатов и вынесение решения по результатам выездной налоговой проверки
- 1.15. Привлечение к ответственности по результатам выездной налоговой проверки
- 1.16. Обеспечительные меры как со стороны налоговых органов, так и со стороны налогоплательщиков

Глава 2. Камеральные налоговые проверки

- 2.1. Сущность камеральной налоговой проверки
- 2.2. Сроки проведения камеральной налоговой проверки и их продление
- 2.3. Предоставление документов в процессе камеральной налоговой проверки
- 2.4. Требования к акту камеральной налоговой проверки
- 2.5. Привлечение к ответственности по результатам камеральной налоговой проверки
- 2.6. Рассмотрение результатов и вынесение решения по результатам камеральной налоговой проверки

Глава 3. Дополнительный налоговый контроль и особенности контроля

- 3.1. Дополнительный налоговый контроль
- 3.2. Встречные налоговые проверки
- 3.3. Экспертиза, привлечение и участие специалиста, переводчика, понятых, свидетеля, составление протокола
- 3.4. Совместные налоговые проверки и другие контрольные действия
- 3.5. Особенности проверок налогоплательщиков, занимающихся производством и оборотом алкогольной продукции
- 3.6. Особенности проверок иностранных организаций - российских налогоплательщиков
- 3.7. Особенности проверок филиалов и представительств
- 3.8. Особенности проверок налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей и физических лиц
- 3.9. Особенности проверок налоговых агентов
- 3.10. Выездная налоговая проверка при реорганизации
- 3.11. Выездная налоговая проверка при ликвидации