

НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ И ОФОРМЛЕНИЕ ИХ РЕЗУЛЬТАТОВ

Гусева Т.А., юрист

Инспекция МНС РФ по Советскому району г. Орла

Налоговые органы проводят камеральные и выездные налоговые проверки налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов. При проведении налоговых проверок налоговые органы руководствуются Налоговым кодексом Российской Федерации с учетом внесенных изменений.

Результаты выездной налоговой проверки оформляются должностными лицами налоговых органов в соответствии со ст. 100, 101 Налогового кодекса Российской Федерации. Приказом МНС России от 10.04.2000 №АП-3-16/138 утверждена новая инструкция Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 10.04.2000 №60 "О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах". Настоящая инструкция издана уже с учетом изменений и дополнений в Налоговый кодекс, внесенных Федеральным законом от 9 июля 1999 №155-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации". Инструкция призвана установить единые требования к составлению и форме акта выездной налоговой проверки налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, филиалов и представительств, вынесенные решения по результатам рассмотрения материалов проверки.

Выездные налоговые проверки должны проводиться не реже одного раза в два года (ст. 11 Закона "О налоговых органах"). На основании письменного решения руководителя или заместителя руководителя налогового органа, в котором налогоплательщик состоит на учете, выездная налоговая проверка может не проводиться в вышеуказанный срок в случаях:

- 1) если налогоплательщик своевременно представляет документы, необходимые для исчисления и (или) уплаты налогов и других обязательных платежей;
- 2) если последняя проверка не выявила нарушений налогового законодательства;
- 3) если увеличение размера имущества или иного объекта налогообложения предприятий, учреждений, организаций документально подтверждено;
- 4) если отсутствуют документы и информация, ставящие под сомнение происхождение средств налогоплательщика или свидетельствующие о наличии нарушений налогового законодательства.

Таким образом, право налогового органа не проводить налоговую проверку должно быть оформлено решением с соответствующей мотивацией.

В соответствии со ст. 89 НК РФ, выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. Налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки исходя из законченного налогового периода по конкретным видам налогов.

Запрещается проведение налоговым органом повторных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком за уже проверенный налоговый период, за исключением случаев, когда такая проверка приводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. В исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев. При проведении выездных налоговых проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства. При этом срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента.

При необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика (порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке доведен приказом Министерства Финансов РФ и Министерства РФ по налогам и сборам от 10.03.1999 №20н-ГБ-3-04/39), а также производить осмотр (обследование) производственных, складских, торговых и иных помещений, проводить встречные налоговые проверки.

Если в процессе налоговой проверки у налогоплательщика предварительно выявляются крупные начисления налогов, то руководитель налогового органа, получив сообщение от проверяющих госналоговых инспекторов, письменно уведомляет о проводимой проверке органы налоговой полиции с целью выделения специалиста для проведения совместной проверки в соответствии с действующими на местах соглашениями о порядке взаимодействия госналоговых инспекций и органов полиции в процессе налогового контроля.

В случае, если в период с момента вынесения решения о проведении выездной налоговой проверки до момента ее окончания возникнут обстоятельства, вызывающие необходимость расширения состава проверяющей группы, руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводящего проверку, может быть вынесено решение (постановление) о внесении соответствующих дополнений (изменений) в решение о проведении выездной налоговой проверки согласно Дополнению №1 к Порядку назначения выездных налоговых проверок, утвержденному приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 08.10.99 №АП-3-16/318 "Об утверждении Порядка назначения выездных налоговых проверок", зарегистрированным в Министерстве юстиции РФ 15.11.99. №1978.

По окончании выездной налоговой проверки проверяющий составляет справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения. Дата составления справки фиксирует дату окончания проверки, которая указывается в акте.

Датой начала проверки считается дата предъявления руководителю (лицу, исполняющему его обязанности) проверяемой организации или индивидуальному предпринимателю решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа на проведение выездной проверки. Факт предъявления настоящего решения удостоверяется подписью руководителя организации или индивидуального предпринимателя на экземпляре решения. В случае отказа от подписи на экземпляре решения должностное лицо налогового органа в конце указанного документа делает запись "ознакомлен" или "от подписи отказался" с указанием даты предъявленного решения, которое удостоверяет факт его предъявления налогоплательщику.

Налоговый кодекс не содержит норм, предписывающих налоговым органам заблаговременно информировать налогоплательщика о предстоящей налоговой проверке, т.е. письменное уведомление о предстоящем проведении проверки не выписывается. При этом, даже при внезапной проверке нормы ст. 93 НК РФ дают проверяемому 5 дней, в течение которых он может отказаться от представления документов, сведя тем самым на это время выездную налоговую проверку исключительно к обследованию (осмотру) помещений в соответствии со ст. 92 НК РФ.

В НК РФ принятие мотивированного решения о приостановлении проверки не предусмотрено. В случае если проверка приостанавливается по инициативе налогоплательщика (например, болезнь главного бухгалтера или по другим уважительным причинам), то и в этих случаях она не может продолжаться более двух месяцев (в случае увеличения продолжительности проверки вышестоящим органом — более трех месяцев).

По результатам выездной налоговой проверки уполномоченными должностными лицами налоговых органов составляется акт налоговой проверки по форме, приведенной в приложении №1 Инструкции от 10 апреля №60 "О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах", подписываемый этими лицами и руководителем проверяемой организации либо индивидуальными предпринимателями, либо их представителями.

В соответствии с п. 1.1 Инструкции №60, акт выездной налоговой проверки должен содержать систематизированное изложение документально подтвержденных фактов налоговых правонарушений, выявленных в процессе проверки, или указание на отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи части первой Налогового кодекса, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений.

Акт выездной налоговой проверки составляется в двух экземплярах, один из которых остается на хранении в налоговом органе, другой — вручается руководителю проверяемой организации либо индивидуальному предпринимателю (их представителям).

При выявлении налоговым органом обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, акт проверки составляется в трех экземплярах. В указанном случае третий экземпляр акта приобщается к материалам, направляемым,

в соответствии с пунктом 3 статьи 32 НК РФ, в органы налоговой полиции для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

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

Пункт 6 статьи 100 НК РФ (после внесения изменений в НК РФ) гласит, что по истечении срока, установленного для представления возражений по акту проверки, руководитель налогового органа в течение не более 14 дней рассматривает акт налоговой проверки, а также документы и материалы, представленные налогоплательщиком.

Таким образом, вопрос, должно ли рассмотрение материалов проверки закончиться вынесением решения в установленный 14-дневный срок или 14 дней установлены только для рассмотрения материалов проверки, и налоговые органы не связаны сроком вынесения решения, оставался открытым. Так, С.Д. Шаталов полагает: "... в новых условиях (после вступления в силу поправок к ст.101) налоговые органы получили значительно больше возможностей для анализа материалов и принятия решений, поскольку сняты ранее действовавшие ограничения на срок (10 дней), в течение которых должно быть вынесено решение...".¹ А.В. Брызгалов высказывает иную точку зрения, полагая, что рассмотрение материалов проверки должно закончиться вынесением решения и, таким образом, налоговые органы должны вынести решение по результатам проверки в установленный 14-дневный срок, предусмотренный п. 6 ст.100 НК РФ: "В п.1 ст. 101 Кодекса "перекочевали" положения исключенного из ст.100 Кодекса п. 7. Это связано с тем, что рассмотрение возражений проверенного лица осуществляется в ходе вынесения решения по результатам рассмотрения материалов проверки, а не в ходе оформления результатов проведенной проверки. В соответствии с п. 6 ст.100 Кодекса и изменениями в п. 2 ст.101 Кодекса, руководитель рассматривает материалы проверки и выносит решение в течение не более 14 дней со дня истечения срока, указанного в п. 5 ст. 100 Кодекса. Таким образом, не позднее двух недель и 14 дней со дня получения акта проверки проверенным лицом руководитель обязан вынести соответствующее решение. До внесения изменений в п. 2 ст.101 Кодекса специальный срок для вынесения решения предусматривался неоправданно, поскольку вынесение решения является неотъемлемой частью рассмотрения дела".²

Представляется, что в настоящее время двух мнений по этому вопросу быть не может, ибо п. 2.6 Ин-

¹ С.Д.Шаталов. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. М.:МЦФР,1999,с.481.

² А.Брызгалов, В.Зарилов. Комментарий к изменениям и дополнениям в Налоговый кодекс. Хозяйство и право, № 12, 1999,стр.31.

струкции прямо указывает, что по истечении двухнедельного срока, установленного для представления налогоплательщиком в налоговый орган письменного объяснения мотивов отказа подписать акт или возражений по акту, в течение не более 14 дней руководитель (заместитель руководителя) налогового органа рассматривает акт налоговой проверки, а также документы и материалы, представленные налогоплательщиком, и по результатам рассмотрения материалов проверки выносит решение в соответствии с порядком, предусмотренным разделом 3 Инструкции №60.

В случае представления налогоплательщиком письменных объяснений или возражений по акту налоговой проверки материалы проверки должны рассматриваться в присутствии должностных лиц организации-налогоплательщика либо индивидуального предпринимателя или их представителей. О времени и месте рассмотрения материалов проверки налоговый орган обязан известить налогоплательщика заблаговременно. Если налогоплательщик, несмотря на извещение, не явился, то материалы проверки, включая представленные налогоплательщиком возражения, другие документы и материалы, рассматриваются в его отсутствие.

Порядок проведения камеральной налоговой проверки регулируется статьей 88 Налогового кодекса РФ и Регламентом проведения камеральных проверок налоговой отчетности, оформления и реализации их результатов, утвержденным Министерством РФ по налогам и сборам от 28 января 1999 года.

В соответствии со ст. 88 Налогового кодекса РФ, камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Камеральная 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 и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога. Камеральной проверкой должны быть охвачены только те показатели документов, входящих в состав налоговой отчетности, которые имеют значение для правильного исчисления налогоплательщиком объектов налогообложения и сумм налогов, причитающихся к уплате в бюджет. Принятие налоговой отчетности в случае ее представления непосредственно (лично) налогоплательщиком или его представителем осуществляется в присутствии налогоплательщика лицами, специально назначаемыми на конкретный отчетный период приказом руководителя налогового органа. При отправке налогоплательщиком налоговой декларации по почте днем ее представления считается дата отправки заказного письма с описью вложения. На каждом документе налоговой отчетности проставляется дата принятия, штамп или отметка налогового органа и подпись ответственного лица, принимающего отчетность. Налоговые органы не вправе отказывать в принятии декларации.

Основными этапами камеральной проверки являются: проверка полноты представления налогоплательщиком документов налоговой отчетности, предусмотренных законодательством о налогах и сборах; визуальная проверка правильности оформления документов налоговой отчетности (полноты заполнения всех необходимых реквизитов, четкости их заполнения: наименование налогоплательщика, ИНН, почтовый адрес, оформление подписи надлежащим образом, заполнение граф и строк); проверка своевременности представления налоговой отчетности; проверка правильности арифметического подсчета итоговых сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет; проверка обоснованности применения налогоплательщиком ставок налога и льгот, их соответствия действующему законодательству; проверка правильности исчисления налогооблагаемой базы.

Налоговым кодексом не предусмотрено оформление результатов камеральной проверки актом. Однако арбитражная практика и статья 115 НХ РФ определяют, что в суд о взыскании налоговых санкций налоговые органы вправе обратиться не позднее 6 месяцев со дня обнаружения правонарушения и составления соответствующего акта. Необходимость составления акта камеральной проверки следует также из общего смысла статьи 101 НК РФ «Производство по делу о налоговом правонарушении, совершенном налогоплательщиком, плательщиком сбора или налоговым агентом (вынесение решения по результатам рассмотрения материалов проверки). В соответствии с п. 6 ст.101 НК РФ, в решении о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства, доводы, приводимые налогоплательщиком в свою защиту и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей настоящего Кодекса, предусматривающих данные правонарушения и применяемые меры ответственности.

В соответствии с п. 2 ст. 101 НК РФ, по результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель) налогового органа выносит решение:

- 1) о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 2) об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 3) о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Пунктом 3.1 Инструкции №60 предусмотрено, что перед принятием руководителем (заместителем руководителя) налогового органа решения по результатам рассмотрения материалов проверки его проект визируется юристом налогового органа.

В десятидневный срок с даты вынесения решения налоговый орган должен направить налогоплательщику требование об уплате недоимки по налогу и пени. Копия решения налогового органа и требование вручаются налогоплательщику либо его представителю под расписку или передаются иным способом, свиде-

тельствующим о дате получения налогоплательщиком либо его представителем. Если указанными выше способами решение и (или) требование налогового органа вручить налогоплательщику или его представителю невозможно, решение и (или) требование отправляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней после его отправки.

В случае, если налогоплательщик отказался добровольно уплатить сумму налоговой санкции или пропустил срок уплаты, указанный в требовании, налоговый орган обращается в суд с иском о взыскании с данного лица налоговой санкции, установленной частью первой Налогового кодекса Российской Федерации.