

1.8. КАМЕРАЛЬНЫЕ И ВЫЕЗДНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ: ЧТО НАДО ЗНАТЬ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЮ, КАК ОТ НИХ ЗАЩИЩАТЬСЯ

Федосимов Б.А., генеральный директор ОАО «Холдинг «Люди дела» (Новосибирск), эксперт по финансовому и налоговому консультированию, вопросам налоговой оптимизации, управленческого учета, финансам предприятий, налоговому и финансовому менеджменту, корпоративному и финансовому праву

В последнее время налогоплательщики все жестче ощущают пресинг государства, особо преуспели в этом налоговые органы. Очень часто они пользуются тем, что многие налогоплательщики не знают свои права или просто не хотят связываться. Эта статья посвящена различным формам налогового контроля, в ней приводятся законные права и методы защиты при проведении проверок.

ВВЕДЕНИЕ

Президентом РФ определено, что государственная налоговая политика должна формироваться исходя из необходимости стимулирования позитивных структурных изменений в экономике, последовательного снижения совокупной налоговой нагрузки, качественного улучшения налогового администрирования.

Проводимое государством все последние годы облегчение налогового бремени путем снижения налоговых ставок, отмены отдельных налогов и снятия неоправданных ограничений создает оптимальные условия для ведения бизнеса и исполнения налоговых обязательств.

Качественное налоговое администрирование является одним из условий эффективного функционирования налоговой системы и экономики государства.

Позитивное развитие основных составляющих налоговой политики государства, которыми являются снижение совокупной налоговой нагрузки и улучшение налогового администрирования, неразрывно связано с налоговым контролем, целью которого является обеспечение своевременного и полного поступления налогов и других обязательных платежей в бюджет, в том числе за счет достижения высокого уровня налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков.

Налоговые проверки являются одной из форм налогового контроля (ст. 82 Налогового кодекса РФ (НК РФ)). При проведении налоговых проверок возникает наибольшее количество конфликтов между налогоплательщиками и налоговыми органами. Во многом причинами их возникновения являются недостатки законодательства и противоречивая судебная практика.

С целью эффективной защиты своих прав налогоплательщик должен находиться в режиме постоянной готовности к налоговой проверке.

1. ВЫЕЗДНАЯ НАЛОГОВАЯ ПРОВЕРКА

1.1. Понятие и общие положения о проведении выездной налоговой проверки

Согласно 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 за соблюдением налогоплательщи-

ком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

Основной и наиболее эффективной формой налогового контроля являются выездные налоговые проверки. В результате проведения выездных налоговых проверок налоговыми органами должны одновременно решаться несколько задач, наиболее важные из которых:

- выявление и пресечение нарушений законодательства о налогах и сборах;
- предупреждение налоговых правонарушений.

Порядок проведения выездной налоговой проверки в достаточной степени формализован. Кроме того, в отличие от камеральной проверки, выездная содержит большой арсенал методов контроля.

Основное содержание выездной налоговой проверки – проверка правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания и перечисления) одного или нескольких налогов по месту нахождения налогоплательщика на основе изучения как документальных источников информации, так и фактического состояния объектов налогообложения [46].

При этом выездные налоговые проверки должны отвечать требованиям безусловного обеспечения законных интересов государства и прав налогоплательщиков, повышения их защищенности от неправомерных требований налоговых органов и создания для налогоплательщика максимально комфортных условий для исчисления и уплаты налогов [17].

Выездные налоговые проверки проводятся налоговыми органами с участием органов внутренних дел с целью выявления и пресечения нарушений законодательства о налогах и сборах.

Согласно 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.

Решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица, если иное не предусмотрено п. 1 ст. 89 НК РФ.

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 наименование 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 на-

логовой проверки утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

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.

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

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.

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

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях – до шести 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.

В рамках выездной налоговой проверки налоговый орган вправе проверять деятельность филиалов и представительств налогоплательщика.

Налоговый орган 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.

Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки для:

- истребования документов (информации) в соответствии с п. 1 ст. 93.1 НК РФ;

- 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 проведения выездной налоговой проверки по основанию, указанному в подп. 1 п. 9 ст. 89 НК РФ, допускается не более одного раза по каждому лицу, у которого истребуются документы.

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

Общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки не может превышать шесть месяцев. В случае, если проверка была приостановлена по основанию, указанному в подп. 2 п. 9 ст. 89 НК РФ, и в течение шести месяцев налоговый орган не смог получить запрашиваемую информацию от иностранных государственных органов в рамках международных договоров РФ, срок приостановления указанной проверки может быть увеличен на три месяца.

На период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, которому в этом случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки, а также приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой.

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 ограничения, указанные в п. 5 ст. 89, не действуют.

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 за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;
- 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.

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.

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 в порядке, установленном 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.

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.

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.

В случае, если налогоплательщик (его представитель) уклоняется от получения справки о проведенной проверке, указанная справка направляется налогоплательщику заказным письмом по почте. Особенности проведения выездных налоговых проверок при выполнении соглашений о разделе продукции определяются гл. 26.4 НК РФ.

Итак, рассмотрим все указанное выше и регламентированное ст. 89 НК РФ более подробно: планирование выездных налоговых проверок – это открытый процесс, построенный на отборе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок по критериям риска совершения налогового правонарушения, в том числе общедоступным. Ранее планирование выездных налоговых проверок являлось сугубо внутренней конфиденциальной процедурой налоговых органов.

В целях обеспечения системного подхода к отбору объектов для проведения выездных налоговых проверок, Концепция системы планирования выездных налоговых проверок [14] определяет алгоритм такого отбора. Отбор основан на качественном и всестороннем анализе всей информации, которой располагают налоговые органы (в том числе из внешних источников) и определении на ее основе «зон риска» совершения налоговых правонарушений.

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 новым 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.

Каждый налогоплательщик должен понимать, что от прозрачности его деятельности, полноты исчисления и уплаты налогов в бюджет зависит возможность не включения в план выездных налоговых проверок.

Таким образом, 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.

Обоснованный выбор объектов для проведения выездных налоговых проверок невозможен без всестороннего анализа всей информации, поступающей в налоговые органы из внутренних и внешних источников.

К информации из внутренних источников относится информация о налогоплательщиках, полученная налоговыми органами самостоятельно в процессе выполнения ими функций, возложенных на налоговую службу.

К информации из внешних источников относится 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.

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;
- анализ сумм уплаченных налоговых платежей и их динамики, проводимый по каждому виду налога (сбора) с целью контроля за полнотой и своевременностью перечисления налоговых платежей;
- анализ 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

ток времени, а также выявить противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, и (или) несоответствие информации, которой располагает налоговый орган;

- анализ 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 указанной 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 осуществлении планирования 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 налогоплательщика свидетельствуют о предполагаемых налоговых правонарушениях.

Выездные налоговые проверки проводятся должностными лицами налоговых органов с участием сотрудников органов внутренних дел в соответствии с п. 1 ст. 36 НК РФ и п. 33 ст. 11 Закона РФ от 18 апреля 1991 г. №1026-I «О милиции» [7].

При проведении выездных налоговых проверок должностные лица налоговых органов и сотрудники органов внутренних дел руководствуются Конституцией РФ [1], НК РФ [4], Законом РФ «О милиции» [5], иными нормативными правовыми актами РФ.

Сотрудники налоговых органов и органов внутренних дел при осуществлении возложенных на них задач обязаны действовать в строгом соответствии с федеральными законами, НК РФ, иными нормативными правовыми актами РФ, корректно и внимательно относиться к представителям организации, физическим лицам и иным участникам налоговых правоотношений, не унижать их честь и достоинство, соблюдать налоговую тайну.

За совершение правонарушений при осуществлении служебных полномочий сотрудники налоговых органов и органов внутренних дел несут ответственность в соответствии с законодательством РФ.

Действия сотрудников налоговых органов и органов внутренних дел могут быть обжалованы организациями и физическими лицами в вышестоящие налоговые органы и органы внутренних дел, прокуратуру и суд.

В соответствии со ст. 36 НК РФ [4], по запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках.

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 направлять материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения.

Органы внутренних дел несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам вследствие своих правонарушений (решений) или бездействия, а равно правонарушений (решений) или бездействия должностных лиц и других работников этих органов при исполнении ими служебных обязанностей.

Причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам при проведении мероприятий, предусмотренных п. 1 ст. 36 НК РФ, убытки возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном НК РФ и иными федеральными законами. За правонарушения или бездействие должностные лица и другие работники органов внутренних дел несут ответственность в соответствии с законодательством РФ.

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 случае проведения повторной выездной налоговой проверки вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, решение о проведении проверки оформляется в виде мотивированного постановления).

Указанное решение оформляется в соответствии с Порядком назначения выездных налоговых проверок, утвержденным приказом Министерства по налогам и сборам РФ (МНС РФ) от 8 октября 1999 г. №АП-3-16/318 [12].

Таким образом в соответствии со ст. 89 НК РФ выездная налоговая проверка налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора), его филиала или представительства проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа. Указанное решение должно содержать:

- наименование налогового органа;
- номер решения и дату его вынесения;
- наименование налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) или фамилию, имя и отчество индивидуального предпринимателя, в отношении которого назначается проверка (в случае назначения выездной налоговой проверки филиала или представительства налогоплательщика-организации помимо наименования организации указывается наименование филиала или представительства, у которого назначается проверка, а также код причины постановки на учет);
- идентификационный номер налогоплательщика;
- период финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) либо его филиала или представительства, за который проводится проверка;
- вопросы проверки (виды налогов, по которым проводится проверка);
- фамилии, имена, отчества, должности и классные чины (специальные звания) лиц, входящих в состав проверяющей группы, в том числе сотрудников федеральных органов налоговой полиции, иных правоохранительных и кон-

тролирующих органов (в случае привлечения этих лиц к налоговым проверкам в установленном порядке);

- подпись лица, вынесшего решение, с указанием его фамилии, имени, отчества, должности и классного чина.

При принятии решения о назначении выездной налоговой проверки руководитель налогового органа (его заместитель) должен учитывать следующие ограничения, установленные ст. 87 и 89 НК РФ: не допускается назначение в течение одного календарного года двух и более выездных налоговых проверок налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) либо его филиала или представительства по одним и тем же налогам за один и тот же период.

Назначение выездных налоговых проверок филиалов или представительств налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) может проводиться независимо от проведения проверок самого налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора).

Выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика (плательщика сбора-организации), а также вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, может назначаться независимо от времени проведения предыдущей проверки.

Запрещается назначение повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком (плательщиком сбора) за уже проверенный налоговый период, за исключением случаев, когда такая проверка назначается в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика (плательщика сбора-организации) или в порядке контроля вышестоящего налогового органа за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

1.2. Совместные проверки сотрудниками налоговых и правоохранительных органов

Сотрудники органов внутренних дел принимают участие в выездных налоговых проверках на основании мотивированного запроса налогового органа, подписанного руководителем (заместителем руководителя) налогового органа

Мотивированный запрос налогового органа об участии сотрудников органов внутренних дел в выездной (повторной выездной) налоговой проверке может быть направлен в орган внутренних дел как перед началом налоговой проверки, так и в процессе ее проведения.

Основаниями для направления указанного мотивированного запроса могут являться:

- наличие у налогового органа данных, свидетельствующих о возможных нарушениях налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах и необходимости проверки указанных данных 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;
- 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 законной деятельности, а также обеспечения мер

безопасности в целях защиты жизни и здоровья указанных лиц при исполнении ими должностных обязанностей.

Запрос налогового органа должен содержать:

- полное наименование организации (ИНН/КПП), фамилию, имя, отчество физического лица (ИНН – при наличии), адрес местонахождения организации, место жительства физического лица; вопросы проверки (виды налогов (сборов), по которым проводится проверка); период финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика – плательщика сбора, налогового агента, за который проводится проверка;
- изложение обстоятельств, вызывающих необходимость участия сотрудников органа внутренних дел в выездной (повторной выездной) налоговой проверке: описание формы, характера и содержания предполагаемого нарушения законодательства о налогах и сборах, основанное на имеющейся у налогового органа информации;
- обоснование привлечения сотрудников органа внутренних дел в качестве специалистов и (или) для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья проверяющих.

В случае, если проверка назначена по результатам рассмотрения материалов о нарушениях законодательства о налогах и сборах, направленных органом внутренних дел в налоговый орган, вместо указанных данных приводится:

- ссылка на номер и дату письма органа внутренних дел, с которым были представлены эти материалы;
- предложения по количеству и составу сотрудников органа внутренних дел, привлекаемых для участия в выездной (повторной выездной) налоговой проверке;
- предполагаемые сроки проведения проверки.

Не позднее пяти дней со дня поступления запроса налогового органа орган внутренних дел направляет налоговому органу информацию о сотрудниках, назначенных для участия в выездной налоговой проверке, или мотивированный отказ от участия в указанной проверке.

Основаниями для 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.

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.

При проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки проверяющие действуют в пределах прав и обязанностей, предоставленных им законодательством РФ.

В случае, если проверкой установлены факты нарушения законодательства о налогах и сборах, проверяющими должны быть приняты необходимые меры по сбору доказательств. В установленном порядке производится снятие копий с документов и файлов, свидетельствующих о совершении нарушения законодательства о налогах и сборах, истребование недостающих документов, выемка документов и предметов, в том числе электронных носителей информации, проведение встречных проверок, допросы свидетелей и другие действия, предусмотренные законом.

1.3. Начало и основные этапы проведения выездной налоговой проверки

Непосредственно после прибытия на объект проверки проверяющие обязаны предъявить руководителю проверяемой организации, индивидуальному предпринимателю либо физическому лицу (их представителю) служебные удостоверения, а также решение (постановление) руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки. Факт предъявления решения (постановления) удостоверяется подписью руководителя организации, индивидуального предпринимателя либо

физического лица (их представителя) на экземпляре данного решения (постановления) после слов «С решением (постановлением) на проведение выездной (повторной выездной) налоговой проверки ознакомлен» с указанием соответствующей даты.

В случае отказа руководителя организации, индивидуального предпринимателя либо физического лица (их представителя) от подписи на экземпляре решения (постановления) о проведении проверки должностным лицом налогового органа, возглавляющим проверяющую группу, в конце указанного документа производится запись о том, что решение (постановление) предъявлено указанным лицам и от подписи, удостоверяющей предъявление данного решения (постановления), эти лица отказались, заверенная подписью указанного должностного лица налогового органа.

При воспрепятствовании законной деятельности проверяющих сотрудники органа внутренних дел, привлекаемые для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья должностных лиц налоговых органов, принимают меры по пресечению противоправных деяний в соответствии с действующим законодательством РФ.

Таблица 1

ИЗМЕНЕНИЯ В ПОРЯДКЕ ПРОВЕДЕНИЯ ПРОВЕРОК, ВСТУПИВШИХ В СИЛУ с 1.01.2007 г.

Прежняя редакция	Редакция с 1 января 2007 г.
Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа	Выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа
Нормативное предписание аналогичного содержания отсутствовало	В случае, если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа
Нормативное предписание аналогичного содержания отсутствовало	Решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица, если иное не предусмотрено соответствующим пунктом НК РФ
Нормативное предписание аналогичного содержания отсутствовало	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
Нормативное предписание аналогичного содержания отсутствовало	Самостоятельная выездная налоговая проверка филиала или представительства проводится на основании решения налогового органа по месту нахождения обособленного подразделения
Нормативное предписание аналогичного содержания отсутствовало	Решение о проведении выездной налоговой проверки должно содержать следующие сведения: полное и сокращенное наименование либо фамилию, имя, отчество налогоплательщика; предмет проверки, то есть налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежат проверке; периоды, за которые проводится проверка; должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки
Текст сходного содержания содержит абз. 6 ст. 89 НК РФ в прежней редакции	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
Нормативное предписание аналогичного содержания отсутствовало. Абз. 2 п. 4 фактически воспроизводит положения, содержащиеся в абз. 1 ст. 87 НК РФ	Предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки
Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) может проводиться по одному или нескольким налогам	Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам

Прожняя редакция	Редакция с 1 января 2007 г.
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	Налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период
Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев, если иное не установлено статьей НК РФ. В исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев. При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства	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
Налоговые органы вправе проверять филиалы и представительства налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) независимо от проведения проверок самого налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора)	При определении количества выездных налоговых проверок налогоплательщика не учитывается количество проведенных самостоятельных выездных налоговых проверок его филиалов и представительств
Срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента. В указанные сроки не засчитываются периоды между вручением налогоплательщику (налоговому агенту) требования о представлении документов в соответствии со ст. 93 НК РФ и представлением им запрашиваемых при проведении проверки документов	Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях – до шести 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
-	Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке
Нормативное предписание аналогичного содержания отсутствовало	В рамках выездной налоговой проверки налоговый орган вправе проверять деятельность филиалов и представительств налогоплательщика. Налоговый орган 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
Отдельные нормативные предписания, касающиеся возможности приостановления выездной налоговой проверки, содержатся в абз. 2 ст. 89 НК РФ	Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки для: 1) истребования документов (информации) в соответствии с п. 1 ст. 93.1 НК РФ; 2) получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров РФ; 3) проведения экспертиз; 4) перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке. Приостановление проведения выездной налоговой проверки по основанию истребования документов о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках, допускается не более одного раза по каждому лицу, у которого истребуются документы. Приостановление и возобновление проведения выездной налоговой проверки оформляются соответствующим решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, проводящего указанную проверку. Общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки не может превышать шесть месяцев. В случае, если проверка была приостановлена по основанию необходимости получения информации от иностранных государственных органов, и в течение шести месяцев налоговый орган не смог получить запрашиваемую информацию от иностранных государственных органов в рамках международных договоров РФ, срок приостановления указанной проверки может быть увеличен на три месяца. На период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, которому в этом случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки, а также приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой

Презняя редакция	Редакция с 1 января 2007 г.
<p>Отдельные нормативные предписания, касающиеся возможности проведения повторной ВМП, содержатся в абз. 4 ст. 87 НК</p>	<p>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 ограничения, указанные в пункте 5 настоящей статьи, не действуют. 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: 1) вышестоящим налоговым органом – в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку; 2) 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. 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</p>
<p>Выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, плательщика сбора – организации, а также вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, может проводиться независимо от времени проведения предыдущей проверки</p>	<p>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</p>
<p>Отдельные нормативные предписания, касающиеся возможности истребования документов при проведении выездной налоговой проверки, содержатся в абз. 2 ст. 89 НК РФ</p>	<p>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. 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</p>
<p>При необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр (обследование) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, в порядке, установленном ст. 92 НК РФ</p>	<p>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</p>
<p>При наличии у осуществляющих проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов в порядке, предусмотренном ст. 94 НК РФ, по акту, составленному этими должностными лицами. В акте о выемке документов должна быть обоснована необходимость выемки и приведен перечень изымаемых документов. Налогоплательщик (налоговый агент, плательщик сбора) имеет право при выемке документов делать замечания, которые должны быть по его требованию внесены в акт. 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 об этом делается специальная отметка. Копия акта о выемке документов передается налогоплательщику (налоговому агенту, плательщику сбора)</p>	<p>При наличии у осуществляющих выездную налоговую проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов в порядке, предусмотренном ст. 94 НК РФ</p>

Прежняя редакция	Редакция с 1 января 2007 г.
Форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки разрабатывается и утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов	Текст сходного содержания включен в п. 2 ст. 89 НК РФ
По окончании выездной налоговой проверки проверяющий составляет справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения	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. В случае, если налогоплательщик (его представитель) уклоняется от получения справки о проведенной проверке, указанная справка направляется налогоплательщику заказным письмом по почте
Особенности проведения выездных налоговых проверок при выполнении соглашений о разделе продукции определяются гл. 26.4 НК РФ	Особенности проведения выездных налоговых проверок при выполнении соглашений о разделе продукции определяются гл. 26.4 НК РФ
Нормативное предписание аналогичного содержания отсутствовало	Правила, предусмотренные настоящей статьей, применяются также при проведении выездных налоговых проверок плательщиков сборов и налоговых агентов

Истребование необходимых для проверки документов производится в соответствии с п. 1 ст. 93 НК РФ. Форма требования о предоставлении документов приведена в Инструкции МНС РФ от 10 апреля 2000 г. №60 «О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах», утвержденной приказом МНС РФ от 10 апреля 2000 г. №АП-3-16/138 (зарегистрирован Министерством юстиции РФ 7 июня 2000 г., регистрационный №2259) [9].

Требование подписывается руководителем проверяющей группы и вручается руководителю проверяемой организации, индивидуальному предпринимателю либо физическому лицу (их представителям) под расписку с указанием даты вручения данного требования. Копия требования остается у проверяющих.

При выявлении проверкой фактов неуплаты (неполной уплаты) сумм налогов (сборов), проверяющими производится исчисление сумм неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов (сборов) и пени, а также формируются предложения о привлечении к налоговой, уголовной и административной ответственности.

В случаях направления материалов проверки в орган внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела по признакам преступлений, предусмотренных ст. 198, 199, 199.1, 199.2 Уголовного кодекса РФ (УК РФ) [6], производятся расчеты сумм неуплаченных налогов (сборов) по их видам, налоговым периодам и финансовым годам (финансовый год соответствует календарному году).

Необходимо отметить, что Федеральным законом от 27 июля 2006 г. №137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса РФ в отдельные законодательные акты РФ в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» произведены некоторые изменения, касающиеся в том числе и выездных проверок, которые в целом можно отразить в виде табл. 1.

1.4. Оформление и реализация результатов выездной налоговой проверки

Оформление и реализация результатов выездной налоговой проверки осуществляется в порядке, установленном ст. 100 и 101 НК РФ и Инструкцией МНС РФ от 10 апреля 2000 г. №60 [8].

Акт выездной налоговой проверки, проводимой налоговым органом с участием сотрудников органа внут-

рених дел, должен быть подписан всеми участвовавшими в проверке должностными лицами налогового органа и сотрудниками органа внутренних дел, за исключением сотрудников органа внутренних дел, которые привлекались для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля в качестве специалистов и (или) для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья должностных лиц налогового органа, проводящих проверку, а также руководителем проверяемой организации, индивидуальным предпринимателем или физическим лицом (их представителями).

При наличии разногласий между проверяющими по содержанию акта окончательное решение по данному вопросу принимается руководителем проверяющей группы. По спорному вопросу указанные лица вправе изложить свое мнение в заключении, которое должно быть приобщено к материалам проверки, остающимся в налоговых органах и органах внутренних дел.

Акт выездной налоговой проверки составляется в трех экземплярах, один из которых хранится в налоговом органе, второй – в установленном порядке вручается руководителю организации, индивидуальному предпринимателю либо физическому лицу (их представителям), третий – направляется органу внутренних дел, сотрудники которого участвовали в проведении проверки.

В случае, если сотрудники органов внутренних дел привлекались для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля в качестве специалистов и (или) для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья должностных лиц налогового органа, проводящих проверку, акт выездной налоговой проверки, а также документы, указанные в п. 23, 24, 27 инструкции [11] в орган внутренних дел не направляются.

В случае представления организацией, индивидуальным предпринимателем либо физическим лицом возражений по акту проверки, документов, подтверждающих обоснованность возражений, их копии в трехдневный срок со дня представления передаются налоговым органом в орган внутренних дел, сотрудники которого участвовали в выездной налоговой проверке.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит соответствующее решение, копия которого вручается руководителю организации, индивидуальному предпринимателю или физическому лицу (их представителям) в установленном порядке, а так-

же направляется в трехдневный срок с момента вынесения решения в орган внутренних дел, сотрудники которого участвовали в проведении проверки.

В случае выявления фактов уклонения от уплаты налогов (сборов) в крупных и особо крупных размерах, неисполнения обязанностей налогового агента, сокрытия денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов (сборов), налоговые органы направляют материалы проверки в орган внутренних дел в соответствии с Инструкцией о порядке направления материалов налоговыми органами в органы внутренних дел при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления.

При выявлении в ходе проведения выездной налоговой проверки административных правонарушений должностными лицами налоговых органов и сотрудниками органов внутренних дел возбуждается дело и осуществляется производство по делам об административных правонарушениях в соответствии с подведомственностью и в порядке, установленном Кодексом РФ об административных правонарушениях [3].

В течение трех дней копия постановления по делу об административном правонарушении направляется налоговым органом или органом внутренних дел соответственно в орган внутренних дел или в налоговый орган, сотрудники которого участвовали в проведении проверки.

В случае если в выявленном правонарушении содержатся признаки состава преступления, предусмотренного ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ, руководителем (заместителем руководителя) налогового органа или органа внутренних дел выносится мотивированное постановление о прекращении производством соответствующего дела об административном правонарушении.

О принятом в соответствии со ст. 144, 145 Уголовно-процессуального кодекса РФ [5] процессуальном решении орган внутренних дел уведомляет налоговый орган в трехдневный срок с момента вынесения указанного решения.

В случае принятия органом предварительного следствия при органе внутренних дел решения о прекращении уголовного дела орган внутренних дел в трехдневный срок уведомляет об этом налоговый орган.

На основании указанного уведомления руководитель (заместитель руководителя) налогового органа отменяет ранее принятое постановление о прекращении дела об административном правонарушении производством и привлекает нарушителя к административной ответственности согласно действующему законодательству.

1.5. Срок проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки

Срок проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки в соответствии с п. 8 ст. 89 НК РФ исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке.

Согласно п. 6 ст. 89 НК РФ, выездная (повторная выездная) налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Указанный срок может быть про-

длен до четырех месяцев, а в исключительных случаях – до шести месяцев.

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;
- наличие форс-мажорных обстоятельств (затопление, наводнение, пожар и т.п.) на территории, где проводится проверка;
- проведение проверок организаций, имеющих в своем составе несколько обособленных подразделений, а именно:
 - четыре и более обособленных подразделений – до четырех месяцев;
 - менее четырех обособленных подразделений – до четырех месяцев, в случае если доля уплачиваемых налогов, приходящаяся на данные обособленные подразделения, составляет не менее 50% от общей суммы налогов, уплачиваемых организацией, и (или) удельный вес имущества на балансе обособленных подразделений составляет не менее 50% от общей стоимости имущества организации;
 - 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;
- иные обстоятельства. При этом в данном случае 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) Федеральной налоговой службы РФ:

- при продлении срока повторной выездной налоговой проверки, проводимой управлением ФНС России по субъекту РФ в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;
- при продлении срока выездной (повторной выездной) налоговой проверки, проводимой межрегиональной инспекцией ФНС РФ по крупнейшим налогоплательщикам;
- при продлении срока выездной (повторной выездной) налоговой проверки, проводимой ФНС РФ. В этом случае мотивированный запрос о продлении срока проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки представляется руководителю (заместителю руководителя) ФНС РФ руководителем проверяющей группы (бригады).

В остальных случаях решение о продлении срока выездной (повторной выездной) налоговой проверки при-

нимает руководитель (заместитель руководителя) управления ФНС РФ по субъекту РФ.

Проверка организаций и физических лиц при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства РФ о налогах и сборах, проводится в срок не более 30 дней.

Началом срока проведения проверки является день вынесения постановления о ее проведении.

Окончанием срока проведения проверки является день подписания акта о ее проведении.

В том случае, если проверка проводится в занимаемых организацией либо физическим лицом помещениях (территории) руководитель (представитель) организации, физическое лицо (его представитель) вправе присутствовать при проведении проверки. В постановлении о проведении проверки делается отметка о разъяснении этого права такому лицу [10].

1.6. Судебная практика

Рассмотрим некоторые материалы судебной практики [22]. Так, при применении положений ст. 87 НК РФ, устанавливающих ограничения в отношении проведения повторных выездных налоговых проверок, суд не принял во внимание доводы налогового органа о том, что повторная выездная налоговая проверка носила тематический характер и касалась внешнеэкономической деятельности налогоплательщика.

Государственное унитарное предприятие обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о взыскании недоимки по налогам на прибыль и на добавленную стоимость, пеней и штрафов. В обоснование своего требования предприятие сослалось на то обстоятельство, что оспариваемое решение принято по результатам повторной выездной налоговой проверки.

Ответчик требование не признал, поскольку вторая проверка носила тематический характер и касалась вопросов соблюдения налогового законодательства заявителем как участником внешнеэкономической деятельности. Ранее по этим вопросам проверок на предприятии не проводилось.

Решением суда требование предприятия удовлетворено по следующим основаниям.

В соответствии с ч. 3 ст. 87 НК РФ запрещается проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком (плательщиком сбора) за уже проверенный налоговый период, за исключением случаев, когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика (плательщика сбора – организации) или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

Предприятия, осуществляющие внешнеэкономическую деятельность, определяют налоговую базу в соответствии с законодательством о налогах и сборах, в частности гл. 21 НК РФ и Законом РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций». Налогообложение операций, связанных с оплатой товаров (работ, услуг) иностранной валютой, отдельным законодательством не регулируется.

Следовательно, проверкой правильности и своевременности уплаты налогов на прибыль и на добавлен-

ную стоимость охватываются и внешнеэкономические операции налогоплательщика.

В связи с изложенным доводы ответчика в обоснование правомерности проведения у заявителя второй проверки по тем же налогам за уже проверенный налоговый период не могут быть приняты судом во внимание.

Далее – выездной налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), непосредственно предшествовавших году проведения проверки.

В случае, если сотрудники органа внутренних дел привлекаются к проведению ранее начавшейся выездной (повторной выездной) налоговой проверки, руководителем (заместителем руководителя) налогового органа выносится решение о внесении дополнений в принятое решение (постановление) о проведении данной проверки, предусматривающее соответствующее изменение состава проверяющей группы.

В случаях назначения выездных налоговых проверок на основании постановления следователя, вынесенного по находящимся в его производстве уголовным делам, в решении о проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки должны учитываться содержащиеся в постановлении следователя предложения по характеру, сроку и объему проверки и поставленные вопросы [11].

Если в ходе проведения выездной налоговой проверки возникает необходимость проверки налогов (сборов), не включенных в принятое решение (постановление) о проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки, то руководителем (заместителем руководителя) налогового органа выносится решение о назначении новой выездной (повторной выездной) налоговой проверки по указанным налогам (сборам), с учетом требований ст. 87 и 89 НК РФ.

2. ЗАЩИТА ИНТЕРЕСОВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ НА РАЗЛИЧНЫХ ЭТАПАХ ВЫЕЗДНОЙ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ

Выездная налоговая проверка, наверное, является самым нервным мероприятием в жизни налогоплательщика. Тем не менее, некоторых трудностей можно абсолютно законно избежать еще на этапе подготовки к встрече с гостями-контролерами.

В соответствии со ст. 89 НК РФ проверкой может быть охвачен только период в течение трех лет деятельности фирмы, предшествовавших году проверки.

Следует помнить, что п. 5 ст. 89 НК РФ предусмотрено также общее ограничение числа выездных проверок: в течение одного календарного года налоговые органы не смогут проводить более двух выездных проверок вне зависимости от проверяемого налога и периода, но самостоятельные выездные проверки в отношении филиалов и представительств при этом не учитываются [42].

Кроме того, у сотрудника налоговой инспекции, пришедшего для проведения проверки, нужно попросить документы, подтверждающие его полномочия, и решение о проведении выездной налоговой проверки, обязательные реквизиты которого прописаны в п. 2 ст. 89 НК РФ. Ошибки в данных документах могут дать налогоплательщику дополнительное время [45].

При подготовке к выездной проверке следует принять несколько обязательных мер предосторожности [40]:

- осуществить ревизию документов;
- провести инструктаж персонала. Сотрудники организации не должны предоставлять налоговикам никакую информацию без разрешения главного бухгалтера или лица, уполномоченного на предприятии взаимодействовать с контролерами. В крайнем случае, они имеют право вести разговор о делах компании, ограниченных их трудовыми обязанностями;
- провести сверку с налоговым органом и при необходимости доплатить налоги и пени. Это поможет избежать хотя бы штрафов;
- сверить платежи, наличие и правильность заполнения документов, подтверждающих взаимодействие с контрагентами. В случае обнаружения ошибки и невозможности ее исправить в связи с отсутствием бывшего партнера можно сослаться на то, что фирма не отвечает за чужие ошибки. Хотя арбитражная практика здесь очень противоречива (постановление Федерального арбитражного суда (ФАС) Восточно-Сибирского округа от 22 марта 2005 г. по делу №А19-27790/04-43-Ф02-996/05-С1, постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 22 июня 2004 г. по делу №Ф08-1967/2004-1035А);
- подготовить документальную базу по сделкам, которые могут вызвать сомнения в своей обоснованности у инспекторов. В такую библиотеку можно включить:
 - кодексы, законы;
 - письма местных налоговых инспекций, ФНС РФ, Министерства финансов РФ и решения судов;
- если позволяет время, можно отправить свой частный запрос в уполномоченные органы.

Запрашиваемые инспекторами документы для проверки должны соответствовать ее тематике и влиять на правильность исчисления налогов. На подготовку необходимых документов налогоплательщику должно быть предоставлено 10 рабочих дней [43].

Нормы НК РФ, определяющие правила проведения выездных налоговых проверок, устанавливают границы контроля предпринимательской деятельности, что обеспечивает паритет публичных и частноправовых интересов участников экономической деятельности. В частности, выполняя эти задачи, законодатель ограничил:

- период, подлежащий налоговому контролю;
- сроки проведения выездных налоговых проверок;
- возможность проведения повторных налоговых проверок [46].

Вообще выездные налоговые проверки (иногда их называют «документальными») – проверки, проводимые на территории налогоплательщика. Это самые опасные проверки – именно по их результатам начисляется львиная доля штрафов.

Выездные проверки бывают:

- комплексными и выборочными (тематическими);
- обычными и контрольными;
- плановыми и внеплановыми;
- встречными.

При комплексной проверке налоговики проверяют правильность расчетов с бюджетом по всем налогам, а при выборочной проверке – по какому-то одному или нескольким налогам.

О том, что хотят проверить налоговики, можно узнать из решения о проведении проверки. Этот документ проверяющие обязаны предъявить перед началом проверки.

Важно помнить, что налоговики могут проверить только те вопросы и за тот период, которые указаны в решении о проведении проверки. Если же они потребуют документы, не относящиеся к проверке, налогоплательщик вправе им отказать.

Когда налоговые инспекторы приходят с проверкой, обычно они изучают те вопросы, которые ранее не

проверяли. Такую проверку принято называть обычной или первоначальной.

Периодичность выездных проверок ограничена. По одним и тем же налогам за один и тот же период могут проверить только один раз. Если же речь идет о разных налогах (разных периодах), то в течение календарного года налоговики могут посетить фирму не более двух раз. Правда, при этом не учитывается количество самостоятельных выездных проверок филиалов и представительств компании (п. 5 ст. 89 НК РФ).

Однако ограничение по периодичности не относится к следующим случаям (п. 10 и 11 ст. 89 НК РФ):

- контрольная проверка проводится вышестоящим налоговым органом (например, региональное управление контролирует работу подчиненной налоговой инспекции);
- ликвидация или реорганизация фирмы;
- фирма подала уточненную декларацию, где указала сумму налога меньшую, чем ранее заявленная. В ходе такой проверки инспекторы изучают период, за который представлена уточненная декларация.

Если налоговики предупредили о предстоящей проверке заранее, значит, эта проверка плановая. С внеплановыми все иначе – налоговые инспекторы появляются без предупреждения.

В первую очередь в план проведения выездных проверок попадают фирмы, о которых известно, что они скрывают налоги. Кроме того, фирма попадет в план проверок, если у нее ранее уже были обнаружены нарушения или в инспекцию поступили сведения о том, что фирма скрывает налоги.

Соответственно, чем меньше выделяется фирма на фоне других фирм, тем меньше вероятность проверки.

Встречная проверка – это проверка операций друг с другом двух и более фирм.

Несмотря на то что в НК РФ нет понятия «встречная проверка», инспекторы могут проверить не только саму «подконтрольную» фирму, но и ее партнеров. В ст. 93.1 НК РФ прописаны правила истребования документов у контрагентов проверяемой фирмы. Так, п. 1 этой статьи позволяет налоговикам (во время проверки) требовать у партнера контролируемой компании информацию, касающуюся ее деятельности. Вне рамок налоговой проверки инспекторы вправе запросить у фирмы информацию о партнере по конкретной сделке (п. 2 ст. 93.1 НК РФ).

Проводить встречную проверку или нет, налоговики решают по своему усмотрению. Но если они проверяют экспортера, который претендует на возмещение налога на добавленную стоимость, то обязательно направят его поставщику требование о предоставлении документов.

Чтобы организовать встречную проверку контрагента проверяемой фирмы, налоговая инспекция должна направить письменное поручение в другую инспекцию, где этот контрагент состоит на учете. Получив поручение, вторая инспекция в течение пяти дней требует у контрагента необходимые документы либо направляет инспекторов для их проверки непосредственно на предприятие. Когда оба партнера состоят на учете в одной инспекции, проверять их могут одни и те же инспекторы. Предприятие должно представить документы о своем контрагенте в течение пяти дней (п. 5 ст. 93.1 НК РФ). Если невозможно представить нужные бумаги в указанный срок, необходимо попросить дать больше времени. Закон разрешает налоговикам продлить срок.

За отказ предоставить информацию по контрагенту фирме грозит штраф в размере 1 000 рублей, а при повторном нарушении в течение календарного года – 5 000 рублей (ст. 129.1 НК РФ).

После встречной проверки налоговики составляют справку, в которой указывают все, что выявили. Затем справку посылают в инспекцию, по чьему запросу проводилась встречная проверка.

Самому контрагенту, у которого проводилась встречная проверка, ничего не грозит. Оштрафовать его нельзя, но полученные данные могут спровоцировать налоговых инспекторов на полноценную выездную проверку.

Выездной проверкой могут быть охвачены любые периоды за последние три календарных года, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки (п. 4 ст. 89 НК РФ).

Например, в январе 2009 г. налоговики могут проверить правильность расчетов с бюджетом по налогу на прибыль за 2006-й, 2007-й и 2008 г. Проконтролировать расчеты по этому налогу за 2005-й и предыдущие годы они уже не вправе. Если фирма не успела подготовиться к выездной налоговой проверке, можно попросить налогового инспектора перенести проверку на более поздний срок. Разумеется, причины должны быть убедительными.

Например, отсутствие руководителя фирмы и особенно главного бухгалтера существенно затрудняет проведение налоговой проверки, так как именно они несут ответственность за организацию бухгалтерского учета. Поэтому налоговики могут согласиться отложить проверку, если сослаться на то, что главный бухгалтер или руководитель фирмы «ушел в отпуск», «уехал в командировку» или «заболел».

Есть причины, по которым налоговая инспекция не отложит проверку, несмотря ни на какие объективные основания. Такое может быть, если проверка намечена на конец года, а «запланированная» организация не проверялась в течение трех календарных лет.

На что нужно обратить внимание в первую очередь, когда пришла налоговая инспекция?

Прежде всего на основании ст. 91 НК РФ, налогоплательщик вправе отказать сотрудникам инспекции в доступе в свое помещение, если они не предъявят своих служебных удостоверений и решения о проведении проверки. Как уже упоминалось в теоретической части, выездная проверка проводится на основании решения руководителя или заместителя руководителя налоговой инспекции. Любые несоответствия предъявленного решения установленной форме дают право не впускать проверяющих в свое помещение.

По возможности необходимо сделать копии с предъявленных документов. Если есть сомнения в их подлинности – нужно позвонить в налоговую инспекцию, чтобы выяснить, действительно ли это ее сотрудники.

Если с документами все в порядке, но тем не менее налогоплательщик отказал проверяющим в допуске, налоговики могут составить протокол об административном нарушении и направить его мировому судье.

Кроме того, налоговая инспекция может самостоятельно определить суммы налогов, которые нужно уплатить, на основании имеющейся у них информации о деятельности фирмы или по аналогии с другими фирмами (ст. 31 НК РФ).

С момента допуска сотрудников налоговой инспекции в помещение они вправе совершать все действия, предусмотренные во время выездной проверки.

Налоговики могут осматривать любые помещения, принадлежащие проверяемой фирме: офисные, торговые, складские и т.д.

Во время осмотра должно обязательно присутствовать не менее двух понятых (сотрудники налоговой инспекции понятыми быть не могут). При осмотре налоговики могут производить фото- и видеосъемки. Результаты осмотра фиксируются в протоколе.

При проведении проверки сотрудники налоговой инспекции вправе вызывать свидетелей для дачи показаний (ст. 90 НК РФ).

Перед допросом свидетелю должны быть разъяснены его права и обязанности, в том числе право на отказ от дачи показаний. Например, можно не свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников (ст. 51 Конституции РФ). Показания свидетеля фиксируются в протоколе.

За неявку либо уклонение от явки без уважительных причин налоговая инспекция вправе оштрафовать свидетеля на 1 000 рублей. Неправомысленный отказ свидетеля от дачи показаний или дача заведомо ложных показаний влекут штраф в размере 3 000 рублей (ст. 128 НК РФ).

Как уже упоминалось, сотрудник налоговой инспекции вправе потребовать представить документы, необходимые для проведения проверки (ст. 93 НК РФ). Требование должно быть составлено по форме, приведенной в Инструкции МНС России от 10 апреля 2000 г. №60. В противном случае можно его не выполнять.

Документы нужно представить в течение десяти дней с момента получения требования. Срок, отведенный для представления документов, засчитывается в общий срок проверки. Если налогоплательщик вовремя не представит требуемые документы, налоговая инспекция вправе наложить на него штраф в размере 50 рублей за каждый непредставленный документ (ст. 126 НК РФ). Кроме того, налоговая инспекция может произвести выемку этих документов.

За это же нарушение на руководителя организации может быть наложен административный штраф от 300 до 500 руб. (ст. 15.6 КоАП РФ).

Сотрудник налоговой инспекции вправе произвести выемку любых документов и предметов, необходимых для проверки (ст. 94 НК РФ).

Выемка производится в случае отказа налогоплательщика представить требуемые документы или если у налогового есть основания полагать, что документы будут уничтожены, скрыты, изменены или заменены.

Выемка производится на основании постановления сотрудника налоговой инспекции, проводящего проверку.

Во время выемки должно обязательно присутствовать не менее двух понятых (сотрудники налоговой инспекции понятыми быть не могут). Изъятые документы и предметы перечисляются и описываются в протоколе выемки либо в прилагаемых к нему описях.

Если налоговики нарушат эти правила, то доказательства, полученные в результате изъятия, не будут иметь силы.

После окончания проверки сотрудник налоговой инспекции составляет справку о проведенной проверке. В ней указываются предмет проверки и сроки ее проведения. Форма справки приведена в Инструкции МНС РФ от 10 апреля 2000 г. №60.

После получения справки фирма вправе отказаться представлять проверяющим любые дополнительные материалы, так как проверка уже закончена.

Не позднее двух месяцев с момента составления справки о проведенной проверке сотрудники налоговой инспекции должны оформить акт проверки (ст. 100 НК РФ).

В акте приводятся выявленные нарушения налогового законодательства, а также выводы и предложения проверяющих по их устранению и применению санкций. К акту должны быть приложены все документы (например, протоколы), связанные с проведением проверки. Форма акта утверждена Инструкцией МНС РФ от 10 апреля 2000 г. №60.

Подпись налогоплательщика на акте – это формальность. Если он откажется подписывать акт, налоговая инспекция просто поставит на нем соответствующую отметку – на дальнейшее развитие событий это никак не повлияет.

Поэтому если налогоплательщик не согласен с выводами, изложенными в акте, можно не подписывать его или подписать, но сделать оговорку о своем несогласии.

Акт вручается руководителю фирмы под расписку. Если налогоплательщик уклоняется от получения акта, налоговая инспекция отправит его по почте заказным письмом. Если налоговая инспекция не вручила акт, можно в дальнейшем сослаться на это в суде как на нарушение прав и выиграть спор.

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

Поэтому, получив акт, обязательно следует проверить:

- соответствует ли он установленной форме, есть ли в наличии все указанные в нем приложения и расчеты;
- правильны ли расчеты, сделанные сотрудниками налоговой инспекции;
- не вышли ли проверяющие за круг вопросов, указанных в решении о проведении проверки;
- не нарушены ли сроки проверки;
- содержит ли акт ссылки на нормативные документы, положения которых вы нарушили, а также на статьи НК РФ, предусматривающие ответственность за эти нарушения;
- действовали ли на момент совершения нарушения нормативные акты, на которые ссылается инспекция;
- каковы были ставки налогов на момент нарушения.

Если обнаружены ошибки, можно направить руководителю налоговой инспекции свои возражения.

На это закон (ст. 100 НК РФ) дает 15 рабочих дней (три недели) со дня получения акта. Разногласия по акту проверки излагаются в свободной форме.

3. ПОНЯТИЕ И ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ О ПРОВЕДЕНИИ КАМЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ

3.1. Общие положения по камеральным проверкам

Камеральная налоговая проверка является наиболее массовым видом проверок. Периодичность камеральной проверки определяется установленными законодательством о налогах и сборах сроками сдачи налоговых деклараций, расчетов по авансовым платежам. Таким образом, камеральной проверке подвергаются, как правило, налоговые периоды текущего года деятельности налогоплательщика.

Основная цель камеральной проверки – контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательст-

ва о налогах и сборах, выявление и предотвращение налоговых правонарушений, привлечение виновных лиц к налоговой и административной ответственности за совершение правонарушений.

Камеральная проверка проводится на основе налоговых деклараций и документов, которые представляются налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога. Но налоговый орган может использовать и другие документы о деятельности налогоплательщика (например, информацию контрагентов налогоплательщика, полученную в ходе встречных проверок, информацию правоохранительных органов) [44].

Согласно 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.

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) и документов, которые в соответствии с Кодексом должны прилагаться к налоговой декларации (расчету), если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки.

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).

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.

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 проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогопла-

тельщика дополнительные сведения и документы, если иное не предусмотрено указанной ст. 88 НК РФ или 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 с учетом особенностей, предусмотренных п. 8 ст. 88 НК РФ, 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, указанных в п. 1 указанной статьи, истребовать у налогоплательщика иные документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты таких налогов.

Правила, предусмотренные данной статьей, распространяются также на плательщиков сборов, налоговых агентов, если иное не предусмотрено НК РФ.

Информационный ресурс «Камеральные налоговые проверки» состоит из следующих разделов [8]:

- общие сведения из налоговой декларации (расчета);
- показатели налоговой декларации (расчета);
- показатели протокола проверки деклараций (расчетов) по контрольным соотношениям;
- показатели проведения и результатов камеральной налоговой проверки, в том числе проверки обоснованности применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость;
- реквизиты докладной записки по результатам камеральной налоговой проверки;
- реквизиты для формирования решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;
- реквизиты для формирования решения об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- реквизиты для формирования решения о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля;

- реквизиты докладной записки по результатам проверки обоснованности применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость;
- реквизиты для формирования решения о возмещении (зачете, возврате) сумм налога на добавленную стоимость;
- реквизиты для формирования решения об отказе (полностью или частично) в возмещении сумм налога на добавленную стоимость;
- реквизиты для формирования мотивированного заключения;
- уточненные показатели результатов камеральной налоговой проверки, в том числе проверки обоснованности применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость, на основании документов вышестоящих налоговых органов и (или) судов;
- реквизиты справки о проведенных дополнительных мероприятиях налогового контроля;
- реквизиты документов, формируемых в рамках действий по осуществлению налогового контроля, проводимых в процессе камеральной налоговой проверки, в том числе проверки обоснованности применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость;
- реквизиты для формирования отдельных показателей статистической налоговой отчетности по результатам камеральной налоговой проверки;
- реквизиты для формирования решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента в банке;
- реквизиты, используемые для формирования Журналов регистрации документов, формируемых при проведении камеральной налоговой проверки или проверки обоснованности применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость.

3.2. Совершенствование законодательства о проведении камеральных налоговых проверок

Необходимо отметить, что Федеральным законом от 27 июля 2006 г. №137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса РФ в отдельные законодательные акты РФ в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» произведены некоторые изменения, которые в целом можно отразить в виде табл. 2.

Таблица 2

УЛУЧШЕНИЕ МЕР НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ, ВВЕДЕННЫХ с 01.01.2007 г.

Прежняя редакция	Новая редакция с 1 января 2007 г.
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 налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, 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, если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки	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) и документов, которые в соответствии с НК РФ должны прилагаться к налоговой декларации (расчету), если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки
Если проверкой выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок	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

Прежняя редакция	Новая редакция с 1 января 2007 г.
Нормативное предписание аналогичного содержания отсутствовало	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)
Нормативное предписание аналогичного содержания отсутствовало	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
При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов	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
Нормативное предписание аналогичного содержания отсутствовало	При проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если иное не предусмотрено настоящей статьей или если представление таких документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) не предусмотрено НК РФ
Нормативное предписание аналогичного содержания отсутствовало	При подаче налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога, камеральная налоговая проверка проводится с учетом особенностей, предусмотренных настоящим пунктом, на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком в соответствии с НК РФ. При подаче налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога, налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие в соответствии со ст. 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов
Нормативное предписание аналогичного содержания отсутствовало	При проведении камеральной налоговой проверки по налогам, связанным с использованием природных ресурсов, налоговые органы вправе истребовать, помимо налоговых деклараций, у налогоплательщика иные документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты таких налогов
На суммы доплат по налогам, выявленные по результатам камеральной проверки, налоговый орган направляет требование об уплате соответствующей суммы налога и пени. Нормативное предписание аналогичного содержания отсутствовало	Норма из текста статьи исключена.

Итак, законодатель в основном сохранил все прежние параметры порядка проведения камеральной налоговой проверки. Процедура назначения камеральной проверки и сроки ее проведения остались прежними. Так, камеральная проверка проводится на основании налоговых деклараций налогоплательщика, а также и по иным имеющимся в налоговом органе документам; проверка проводится без принятия какого-либо специального решения в течение трех месяцев со дня представления в налоговый орган налоговой декларации. Однако некоторые аспекты осуществления камеральных налоговых проверок законодатель существенно изменил.

Согласно новой редакции п. 3 ст. 88 НК РФ, налоговый орган вправе затребовать у налогоплательщика какие-либо дополнительные документы только в случае выявления ошибок, противоречий или несоответствия сведений. В случае выявления таковых налоговый орган направляет налогоплательщику сообщение с требованием: представить в течение 5 дней необходимые пояснения или внести в налоговую отчетность соответствующие исправления.

Из данного положения можно сделать два важных вывода:

- во-первых, налоговый орган, направляя сообщение налогоплательщику, должен обосновать, где и какие ошибки, противоречия или несоответствия он выявил;
- во-вторых, налоговый орган не вправе истребовать в рамках камеральной проверки у налогоплательщика какие-либо дополнительные, и в частности первичные, документы и сведения.

Правда, в п. 4 ст. 88 НК РФ указывается, что налогоплательщик вправе по своей доброй воле представить налоговому органу не только затребованные пояснения, но и выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учета, а также иные сведения и документы, однако налогоплательщик это сделать именно вправе, но не обязан.

Кроме того, п. 7 ст. 88 НК РФ для налоговых органов прямо установлен запрет на истребование в рамках камеральной проверки дополнительных сведений и документов, если представление таких документов вместе с налоговой декларацией не предусмотрено НК РФ.

Следует отметить, до недавнего времени вопрос об объеме и составе документов, которые налоговые органы вправе истребовать при проведении камеральной проверки, в судебной практике решался неоднозначно.

Некоторые суды, толкуя буквально положения ст. 88 НК РФ, считали, что при проведении камеральных проверок налоговые органы вправе истребовать любые необходимые для целей проверки документы. Однако имело место немало судебных решений, где прямо указывалось на то, что камеральная проверка состоит в выявлении ошибок, допущенных при заполнении налоговых деклараций, противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, то есть является счетной проверкой и не должна подменять собой выездную налоговую проверку. В связи с этим, по мнению судов, при проведении камеральных проверок налоговые органы могли затребовать только те документы, которые касались обнаруженных в представленных декларациях и иных документах ошибок и противоречий [18; 19; 24; 25; 28; 29; 30; 31; 34; 35].

Однако буквально перед самым принятием закона о налоговом администрировании в этом затяннутом споре была поставлена точка [41]. Так, Президиум Высшего арбитражного суда РФ в постановлении от 16 мая 2006 г. №14873/05 [20] указал: «Кодекс не ограничивает права налогового органа на истребование документов при проведении камеральной проверки только случаями обнаружения ошибок и противоречий в уже представленных налогоплательщиком документах».

Более того, в постановлении от 23 мая 2006 г. №144766/05 было особо указано: «При проведении камеральной проверки декларации по НДС, в ходе которой проверяется правильность исчисления и уплаты налога, налоговый орган при необходимости вправе затребовать у налогоплательщика дополнительные документы, в том числе первичные документы».

Однако исходя из новой редакции ст. 88 НК РФ, представляется, что судебная практика по этому вопросу должна существенно измениться, так как внесенные в эту статью изменения гарантируют соблюдение прав налогоплательщиков при проведении камеральных проверок, ограничивая полномочия налоговых органов изучением только тех документов, которые налогоплательщик представил вместе (или после) с налоговой декларацией (расчетом).

В то же время необходимо отметить, что новая редакция ст. 88 НК РФ содержит три исключения из вышеуказанного запрета:

- 1-е исключение: если налогоплательщик использует налоговые льготы, налоговый орган вправе потребовать документы, подтверждающие право на эти льготы. То есть можно предположить, что в данном случае налоговый орган вправе потребовать любые документы без каких-либо ограничений;
- 2-е исключение: если налогоплательщик заявляет в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость право на его возмещение. При этом налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы о его праве на налоговый вычет в порядке ст. 172 НК РФ;
- 3-е исключение: если проверяемое лицо является плательщиком налогов, связанных с использованием природных ресурсов, то налоговые органы вправе истребовать любые документы, связанные с исчислением и уплатой налогов.

Следует обратить внимание, что в обновленной редакции п. 3 ст. 88 НК РФ впервые предусмотрен специальный срок (в отличие от общего 10-дневного срока по п. 3 ст. 93 НК РФ), в течение которого налогоплательщик представляет пояснения (вносит изменения) – пять рабочих дней.

Из прежней редакции ст. 88 НК РФ сложно было определить правовые последствия истребования нало-

говым органом пояснений налогоплательщика. В новой редакции п. 5 ст. 88 НК РФ законодатель указал, что налоговый орган обязан рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы. Решение по итогам камеральной проверки налоговый орган принимает только после изучения всех представленных налогоплательщиком документов [39].

В п. 5 ст. 88 НК РФ законодатель впервые предусмотрел обязательное составление налоговым органом акта проверки в случае установления по итогам камеральной проверки факта совершения налогоплательщиком налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах.

Ранее налоговые органы не утруждали себя документированием выявленных нарушений и выносили решения по результатам камеральной проверки упрощенно. В связи с таким подходом часто налогоплательщик без какого-либо предупреждения (и соответственно, без возможности представить свои возражения и пояснения) ставился перед фактом, что в отношении него вынесено решение о привлечении к ответственности или требование об уплате налогов и пени.

3.3. Судебная практика

Рассмотрим случай из судебной практики [22], который свидетельствует, что 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, предъявленного с соблюдением срока, предусмотренного п. 3 ст. 48 НК РФ.

Итак, налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с индивидуально предпринимателя налога, не исчисленного налогоплательщиком в связи с занижением налоговой базы, и пеней.

Ответчик требование не признал, ссылаясь на то, что доначисление налога произведено по результатам камеральной налоговой проверки, которая проведена с нарушением положений абз. 2 ст. 88 НК РФ.

Суд требование удовлетворил, обратив внимание на следующее.

Согласно абз. 2 ст. 88 НК РФ, 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, если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки.

Применяя указанную норму, 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.

В то же время пропуск налоговым органом срока проведения камеральной проверки не влечет изменения порядка исчисления срока на принудительное взыскание налога и пеней (п. 3 ст. 48 НК РФ).

В соответствии с п. 3 ст. 48 НК РФ шестимесячный срок на обращение налогового органа в суд с заявлением о взыскании недоимки, являющийся пресекательным, начинает течь с момента истечения срока исполнения требования об уплате налога.

В силу ст. 70 НК РФ требование об уплате налога и соответствующих пеней, выставяемое налогоплательщику в соответствии с решением налогового органа по результатам налоговой проверки, должно быть направлено ему в десятидневный срок с даты вынесения соответствующего решения.

Как следует из материалов дела, предпринимателю (ответчику) предложено доплатить налог на добавленную стоимость за май 2001 г. Соответствующее решение принято налоговым органом 2 ноября 2001 г. по результатам камеральной проверки налоговой декларации, представленной предпринимателем 20 июня 2001 г.

С учетом приведенных выше положений ст. 88 НК РФ в данном случае камеральная налоговая проверка должна была быть проведена налоговым органом до 20 сентября 2001 г.

Поскольку ст. 88 НК РФ не предусматривается специального срока для вынесения решения по результатам камеральной налоговой проверки, такое решение должно быть принято в пределах срока самой проверки, то есть в рассматриваемом случае – не позднее 20 сентября 2001 г.

Следовательно, требование об уплате налога надлежало направить до 30 сентября 2001 г. Фактически требование было направлено 15 ноября 2001 г., срок на добровольное его исполнение – 10 дней.

Срок на обращение в суд надлежит исчислять в данном случае с 10 октября 2001 г., то есть по истечении 10 дней (определенных в требовании) со дня окончания установленного ст. 70 НК РФ срока на направление требования.

Поскольку заявление было направлено в суд в марте 2002 г., то есть в пределах срока, предусмотренного п. 3 ст. 48 НК РФ, оно подлежит рассмотрению по существу.

Установив, что требование налогового органа обоснованно, суд удовлетворил его.

4. ОБЩИЕ ВОПРОСЫ ПРОВЕДЕНИЯ КАМЕРАЛЬНОЙ ПРОВЕРКИ И ЗАЩИТА ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

Проведение камеральной проверки выражается в проведении со стороны налогового органа следующих мероприятий:

- анализ сопоставимости показателей налоговой отчетности отчетного периода с аналогичными показателями предшествующего периода;
- сопоставление отчетных данных проверяемой декларации с другими формами отчетности;
- оценку достоверности отраженной в отчетности информации, на основе имеющихся у налогового органа информации о деятельности налогоплательщика;
- анализ динамики показателей налоговой отчетности с уровнем потребления налогоплательщиком тепловых, энергетических и других видов ресурсов;
- сопоставление данных отчетности с данными аналогичных налогоплательщиков.

Если в ходе вышеперечисленных мероприятий выявляются ошибки или противоречия в заполненной декларации (или расчете по налогу), налоговый орган должен проинформировать об этом налогоплательщика и предложить внести соответствующие изменения и (или) дополнения в налоговую отчетность. Если налогоплательщику такая возможность предоставлена не была, то это может повлечь в дальнейшем недействительность всех результатов проверки.

4.1. Пример из судебной практики [33]

Налоговый орган принял решение о доначислении налога, пеней и привлечении к ответственности по результатам камеральной проверки налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость. По мнению налогоплательщика, при обнаружении ошибки налоговый орган должен был проинформировать налогоплательщика и предложить ему внести ему изменения в соответствующую декларацию.

Позиция суда была следующей.

Согласно абз. 3 ст. 88 НК РФ, в случае выявления проверкой ошибок в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, налоговый орган сообщает об этом налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок.

Для установления всех обстоятельств налоговый орган при проведении камеральной проверки наделен полномочиями по истребованию у налогоплательщика дополнительных сведений, а также по запрашиванию объяснений и документов, подтверждающих правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

Таким образом, законодательство о налогах и сборах нацелено на выявление всех обстоятельств, повлекших внесение ошибочных сведений в налоговые декларации, а также на устранение данных ошибок посредством согласованных действий налогоплательщика и налогового органа.

По смыслу ст. 81 и 88 НК РФ выполнение указанных требований обеспечивает принятие налоговым органом законного и обоснованного решения и исключение необоснованного ограничения прав граждан и организаций.

Следовательно, до принятия решения о доначислении налога на добавленную стоимость, пеней и взыскании штрафа налоговый орган должен был обратиться к налогоплательщику с требованием об устранении выявленных нарушений.

В то же время законодательство о налогах и сборах не предусматривает каких-либо обязательных реквизитов данного требования, как и его форму, а также порядок предъявления.

Таким образом предъявление указанного требования является необходимым элементом порядка принятия решения по результатам камеральной налоговой проверки.

Поскольку данное требование налоговым органом не предъявлялось налогоплательщику, решение о доначислении налога, пеней и взыскании штрафа вынесено с нарушением установленной процедуры.

Также судом учтено, что в связи с неверным принятием сумм налога на добавленную стоимость к вычету за другой налоговый период реальный ущерб государственной казне причинен не был, поскольку налогоплательщик все же имел право на принятие указанных сумм к вычету и подтвердил его соответствующими документами.

Иначе говоря, по налоговым периодам, в которых спорные суммы должны были быть приняты к вычету, у налогоплательщика образовалась переплата, а по периоду, в котором данные суммы действительно приняты к вычету, – недоимка.

Как указывается в п. 11 информационного письма Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 10 декабря 1996 г. №9 [21], в таких случаях состав налогово-

го правонарушения в действиях налогоплательщика отсутствует, поскольку недоимка по конкретному периоду восполняется переплатой в предшествующие периоды.

Кроме того, основанием для признания неправомерности привлечения к ответственности налогоплательщика послужило нарушение налоговым органом положения п. 5 ст. 101 НК РФ.

Из данной нормы следует, что налоговый орган обязан своевременно направить налогоплательщику решение и требование.

Однако налогоплательщику указанные акты были вручены лишь спустя месяц после истечения даты, до которой, согласно решению и требованию, должны были быть уплачены недоимка, пени и штраф.

При таких обстоятельствах у налогоплательщика отсутствовала возможность своевременно выполнить указанные решение и требование в случае согласия с ними.

Далее, отметим, что если налогоплательщик не внес исправления в декларацию, то налоговый орган собирает доказательства совершения налогового правонарушения. Как правило, это выражается в истребовании у налогоплательщика и (или) его контрагентов сведений, объяснений и документов, подтверждающих правильность исчисления им налогов, а также в получении информации из банка об операциях по счетам налогоплательщика.

В соответствии с п. 1 ст. 93 НК РФ должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента необходимые для проверки документы. Требование о предоставлении указанных документов должно содержать наименование и вид необходимых для проверки документов. Требование подписывается должностным лицом налогового органа, проводящего проверку и вручается налогоплательщику под расписку с указанием даты вручения данного требования.

Налогоплательщик обязан выдать налоговому органу информацию в пятидневный срок.

В соответствии со ст. 6.1 НК РФ течение срока начинается на следующий день после календарной даты или наступления события, которыми определено его начало.

Следует отметить, что арбитражные суды указывают, что течение пятидневного срока предоставления документов по требованию налогового органа начинается со следующего дня после вручения требования, независимо от того, является ли следующий день выходным праздничным или нерабочим днем (например, Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 25 августа 2005 г. №Ф04-5661/2005(14234-А81-27 [27]).

Как правило, налоговый орган истребует дополнительные документы в следующих случаях:

- при наличии несоответствия показателей налоговой декларации текущего периода с аналогичными показателями предшествующих налоговых периодов;
- при несоответствии показателей проверяемой декларации показателям налоговых деклараций по другим налогам.

Кроме этого, документы, как правило, всегда истребуют при заявлении налогоплательщиком значительных налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость.

Очевидно, что истребование документов в виде должным образом заверенных копий влечет расходы на ксерокопирование, а также требует отвлечения персонала

на непроизводственную деятельность. В этой связи возникает вопрос о компенсации со стороны налогового органа понесенных налогоплательщиком расходов.

В этой связи следует обратить внимание налогоплательщика на то, что п. 4 ст. 103 НК РФ установлено, что убытки, причиненные налогоплательщику, налоговому агенту или их представителям правомерными действиями должностных лиц налоговых органов, возмещению не подлежат.

Таким образом, истребование налоговым органом документов в рамках камеральной проверки, копий первичных документов, подтверждающих правильность исчисления и уплаты налогов и сборов, вызваны правомерными действиями должностных лиц налоговых органов, и расходы на исполнение данной обязанности налогоплательщика возмещению не подлежат.

В случае отказа налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента от представления запрашиваемых документов или непредставления их в пятидневный срок для него наступает ответственность, предусмотренная ст. 126 НК РФ.

Несмотря на то, что НК РФ предоставляет налоговым органам большие полномочия по истребованию документов, судебная практика несколько «ограничивает» требования налоговых органов, как уже было упомянуто выше.

В то же время следует отметить, что ряд судов приходят к выводам, что привлечение налогоплательщика к ответственности за непредставление документов по соответствующему требованию налогового органа, в котором перечень документов не конкретизирован, допустимо в случае, если налоговый орган не обладал и не мог обладать данными о количестве и реквизитах запрашиваемых документов [26].

Представляется, что правомерность привлечения к ответственности по ст. 126 НК РФ может иметь место при соблюдении следующих условий:

- истребование документов возможно только в рамках налоговой проверки (камеральной или выездной);
- налоговые органы, проводящие налоговую проверку, вправе затребовать не «какие угодно» документы, а только те, которые имеют целевое значение и предназначены для проведения налогового контроля;
- налоговый орган может потребовать от налогоплательщика представить конкретные документы, указав в требовании их количество и наименование. Ответственность за непредставление документов «вообще» не предусмотрена.

Кроме того, налогоплательщику необходимо обратить внимание, что в информационном письме Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 17 марта 2003 г. №71 [22] указано, что санкция, предусмотренная п. 1 ст. 126 НК РФ, не может быть применена за непредставление документа, который хотя и поименован в нормативном правовом акте как обязательный к представлению, но является приложением к налоговой декларации (налоговому расчету).

При проведении камеральной проверки налоговый орган может направить запрос в банк о предоставлении информации о движении средств по счету налогоплательщика. Такой запрос подлежит безусловному исполнению банком. Непредставление подобной информации влечет для банка ответственность в соответствии со ст. 135.1 НК РФ.

Федеральный арбитражный суд Московского округа в постановлении от 27 июля 2005 г. №КА-А40/6700-05 [32] сделал вывод, что при проведении камеральных и вы-

ездных проверок налогоплательщика налоговый орган вправе истребовать у банка (как и у иного лица) документы, относящиеся к деятельности проверяемого лица.

Если при камеральной проверке сотрудник налогового органа находит ошибки в исчислении налога, он составляет докладную записку на имя руководителя налогового органа. В докладной записке излагаются установленные в ходе камеральной проверки доказательства, свидетельствующие о совершении налогового правонарушения. В докладной записке отражаются все показатели налоговой декларации, при исчислении которых налогоплательщиком были допущены нарушения, а также исправления, внесенные работником налогового органа в ходе проверки. В заключении докладной записки руководителю налогового органа рекомендуется принять одно из следующих решений:

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

Если в докладной записке содержится предложение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля, то должно быть указано, каких именно и чем вызвана необходимость их проведения.

Налогоплательщику необходимо обратить внимание, что НК РФ не обязывает составлять акты камеральных налоговых проверок, но и не запрещает этого. Арбитражные суды часто указывают на то, что отсутствие акта камеральной проверки влечет недействительность результатов проверки.

4.2. Пример из судебной практики [37]

По результатам камеральной налоговой проверки не был составлен акт проверки, в связи с чем налогоплательщик считает, что привлечение к налоговой ответственности неправомерно, так как нарушения не были зафиксированы в каких-либо иных документах.

Согласно п. 6 ст. 108 НК РФ, обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы.

В соответствии с п. 6 ст. 101 НК РФ несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований настоящей статьи может являться основанием для отмены судом решения налогового органа.

В принятом налоговым органом решении о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, в нарушение п. 3 ст. 101 НК РФ, не изложены обстоятельства совершенного правонарушения, отсутствуют ссылки на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые налогоплательщиком в свою защиту.

Поскольку акт налоговой проверки не составлялся, иные доказательства, из которых можно установить, какие декларации и документы не представлены налоговому органу, отсутствуют, суд правомерно, учитывая ст. 65 Арбитражно-процессуального кодекса РФ (АПК РФ), отказал во взыскании штрафа.

Кроме этого, арбитражные суды обращают внимание на то, что отсутствие акта камеральной проверки не дает возможности налогоплательщику подать разногласия на акт проверки.

В случае вынесения по результатам проверки решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, в нем отражается следующая информация:

• виды налоговых правонарушений;

- обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, установленные проверкой;
- документальное подтверждение указанных выше обстоятельств;
- информация о наличии или отсутствии обстоятельств, смягчающих вину налогоплательщика;
- информацию о применяемых к налогоплательщику налоговых санкциях.

Копия решения налогового органа и требование вручаются налогоплательщику либо его представителю под расписку или передаются иным способом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком либо его представителем. Если указанными выше способами решение налогового органа вручить налогоплательщику или его представителям невозможно, оно отправляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней после его отправки.

Налоговый орган направляет налогоплательщику требование об уплате недоимки по налогу и пени. Такого рода требование об уплате налога содержит сведения о сумме задолженности по налогу, о размере пеней, начисленных на момент направления требования, сроке уплаты налога, установленном законодательством о налогах и сборах, и т.д.

Следует отметить, что арбитражные суды отмечают, что наличие отдельных недостатков в оформлении решения о привлечении к налоговой ответственности не свидетельствует о неправомерности данного решения [37].

НК РФ предусматривает право обжаловать акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд.

Законодательство предусматривало два порядка обжалования результатов камеральной налоговой проверки: досудебный и судебный. Но с 1 января 2009 г. законодатель ввел обязательную досудебную процедуру обжалования решения налоговых органов.

До настоящего времени налогоплательщики редко использовали право на обжалование актов налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц налоговых органов в вышестоящий налоговый орган, а сразу подавали иски в суды. Хотя досудебный порядок имеет ряд неоспоримых преимуществ:

- жалоба в вышестоящий орган подается в свободной форме;
- жалоба не может быть оставлена без движения;
- основания для возврата жалобы минимальны;
- за подачу жалобы не уплачивается государственная пошлина.

Рассмотрение споров в досудебном порядке осуществляется в соответствии с Регламентом рассмотрения споров в досудебном порядке, утвержденным Приказом МНС РФ от 17 августа 2001 г. №БГ-3-14/290 [13]. Следует обратить внимание, что обжалованию подлежат только те акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц, которые нарушают права налогоплательщика.

Обжалование осуществляется путем подачи жалобы вышестоящему лицу налогового органа, должностными лицами которого совершены обжалуемые действия, либо в вышестоящий налоговый орган (должностному лицу вышестоящего налогового органа). При этом жалоба подается в течение трех месяцев со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении

своих прав. Этот срок может быть восстановлен, если вышестоящее должностное лицо (вышестоящий налоговый орган) признает причину пропуска уважительной.

Жалоба рассматривается вышестоящим налоговым органом в срок не позднее одного месяца со дня ее получения налоговым органом.

Имеется ряд случаев, когда жалоба не будет рассмотрена налоговым органом:

- пропуск срока подачи жалобы в соответствии со ст. 139 НК РФ;
- отсутствие указаний на предмет обжалования и обоснования заявляемых требований;
- подача жалобы лицом, не имеющим полномочий выступать от имени налогоплательщика (ст. 26-29 НК РФ);
- при наличии документально подтвержденной информации о принятии жалобы к рассмотрению вышестоящим налоговым органом;
- получения налоговым органом информации о вступлении в законную силу решения суда по вопросам, изложенным в жалобе.

К жалобе могут быть приложены следующие документы:

- акт ненормативного характера, который, по мнению заявителя, нарушает его права;
- первичные документы, подтверждающие позицию заявителя;
- иные документы, содержащие сведения об обстоятельствах, имеющих значение для рассмотрения жалобы.

Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия. Если налоговый орган, рассматривающий жалобу, имеет достаточные основания полагать, что обжалуемые акт или действие не соответствуют законодательству РФ, указанный налоговый орган вправе полностью или частично приостановить исполнение обжалуемых акта или действия. Решение о приостановлении исполнения акта (действия) принимается руководителем налогового органа, принявшим такой акт, либо вышестоящим налоговым органом в исключительных случаях при наличии достаточных документально подтвержденных оснований.

Итак, жалоба должна быть:

- подана лицом, уполномоченным выступать от имени налогоплательщика;
- содержать указание на предмет обжалования и обоснование заявляемых требований;
- подана в трехмесячный срок (согласно ст. 139 НК РФ).

Если не будет соблюдено хотя бы одно из этих условий, налоговый орган вправе отказать налогоплательщику в рассмотрении жалобы. Сообщается об отказе в 10-дневный срок со дня ее поступления в налоговый орган. При этом указываются мотивы отказа.

Ст. 137 и 138 НК РФ и ст. 22 АПК РФ предусматривают право налогоплательщика на судебное обжалование акта налогового органа, а также действия или бездействия его должностных лиц.

Для этого необходимо обратиться в арбитражный суд с иском о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности.

Если налогоплательщик несвоевременно сдал (или вообще не сдал) налоговую декларацию, то ему следует ожидать, во-первых, штрафа за непредставление декларации, во-вторых, приостановления расходных операций по банковским счетам.

Итак, если налогоплательщик несвоевременно сдал налоговую декларацию, то на него будет наложен штраф в соответствии со ст. 119 НК РФ, а на должностных лиц организации (руководителя или главного

бухгалтера) – административный штраф в соответствии со ст. 15.5 КоАП РФ.

При этом налоговый орган не может привлечь к ответственности одновременно и на основании п. 1 и п. 2 ст. 119 НК РФ. По этому вопросу существует письмо МНС РФ от 28 сентября 2001 г. №ШС-6-14/734 [16].

Налогоплательщик также может столкнуться с ситуацией, когда по итогам налогового (отчетного) периода он не получает сумму налога к начислению (например, при отсутствии облагаемой налогом на добавленную стоимость реализации или превышения расходной части над доходной). Таким образом, так как штраф по ст. 119 НК РФ исчисляется в процентном отношении от суммы налога, то и штраф должен равняться нулю.

Мнение налоговиков, состоит в следующем: так как в п. 1 ст. 119 НК РФ установлена минимальная сумма штрафа – 100 рублей, на эту сумму и надо штрафовать, но только в том случае, если налогоплательщик опоздал с подачей декларации менее чем на 180 дней. Если же он сдал декларацию позже, то штраф вообще не берется, поскольку в п. 2 ст. 119 НК РФ его минимальная сумма не установлена [15].

Арбитражная практика по этому вопросу склоняется к позиции налогового ведомства.

Так, в п. 7 информационного письма Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 17 марта 2003 г. №71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса РФ» [22] указано, что «отсутствие у налогоплательщика по итогам конкретного налогового периода суммы налога к уплате само по себе не освобождает его от обязанности представления налоговой декларации (ст. 80 НК РФ) по данному налоговому периоду, если иное не установлено законодательством о налогах и сборах».

Такая позиция Высшего арбитражного суда РФ находит свое отражение в решениях нижестоящих судов: привлечение налогоплательщика к ответственности по п. 1 ст. 119 НК РФ в виде взыскания штрафа за нарушения сроков представления налоговых деклараций в размере 100 руб. обоснованно, даже если у налогоплательщика не было обязанности уплаты налогов по этим декларациям.

При этом налоговый агент не может быть привлечен к ответственности, предусмотренной ст. 119 НК РФ, поскольку субъектом деяния за нарушение указанной нормы является только налогоплательщик.

Как избежать или уменьшить штраф за непредставление декларации? В соответствии с п. 2 ст. 109 НК РФ лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения в случае отсутствия вины лица в совершении налогового правонарушения.

П. 1 ст. 111 НК РФ определен исчерпывающий перечень из трех оснований, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения. При наличии хотя бы одного из этих обстоятельств лицо не несет ответственности за совершение налогового правонарушения.

Первое основание – это совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (указанные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных

фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания).

На первый взгляд, все ясно. Однако арбитражные суды рассматривают большое количество дел, связанных с указанным основанием отсутствия вины в совершении налогового правонарушения.

4.3. Пример из практики [23]

Налоговым органом проведена камеральная налоговая проверка представленных налогоплательщиком уточненных налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость, в ходе которой налогоплательщику направлено требование о предоставлении документов:

- книги покупок;
- Главной книги;
- журналов-ордеров;
- оборотных ведомостей;
- счетов-фактур;
- договоров;
- банковских документов.

Данные документы в налоговый орган представлены не были. Налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 126 НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 126 НК РФ непредставление в установленный срок налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, влечет за собой взыскание штрафа в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ.

Налогоплательщик не представил в налоговый орган истребуемые документы в связи с тем, что они были уничтожены пожаром.

В соответствии с п. 2 ст. 50 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. №14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» общество хранит документы, предусмотренные п. 1 указанной статьи, по месту нахождения его единоличного исполнительного органа или в ином месте, известном и доступном участникам общества.

Из справки начальника отдела государственного пожарного надзора следует, что произошел пожар в строении, принадлежащем на праве собственности директору общества, а из учредительных документов – что он является единственным участником общества.

Таким образом, документы хранились в надлежащем месте и были уничтожены в результате пожара, в связи с чем согласно подп. 1 п. 1 ст. 111 НК РФ налогоплательщик не подлежит привлечению к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 126 НК РФ.

Кроме того, любая организация может столкнуться с ситуацией, когда ее документация изымается уполномоченным на то контролирующим или правоохранительным органом. Является ли это обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения?

В письме Управления МНС РФ по г. Москве от 20 февраля 2004 г. №11-14/10630 указано, что «...изъятие органами внутренних дел финансовых документов и иных носителей информации, содержащих финансовую отчетность, не является обстоятельством, исключающим привлечение налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения».

Некоторые суды не согласны с подобной позицией налоговых органов [36].

Так, например, по результатам рассмотрения материалов камеральных налоговых проверок налоговых деклараций налоговым органом принято решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за непредставление налоговых деклараций, предусмотренных п. 1 ст. 119 НК РФ.

Исследовав материалы дела, судебные инстанции установили, что налогоплательщик своевременно не представил налоговые декларации в связи с тем, что орган внутренних дел изъял у него бухгалтерские документы и системный блок компьютера.

При таких обстоятельствах судебные инстанции пришли к обоснованному выводу о том, что изъятие бухгалтерской документации в соответствии с п. 1 ч. 1 ст. 111 НК РФ явилось непреодолимым обстоятельством, исключающим вину налогоплательщика в совершении налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 119 НК РФ.

Рассмотрим порядок внесения исправлений: как правило, любой налогоплательщик сталкивается с ситуацией, при которой необходимо подать уточненную декларацию.

Это происходит обычно из-за несвоевременного направление контрагентами первичных документов, ошибочное включение самим налогоплательщиком в объект налогообложения каких-либо операций, неправильным применением налоговых льгот и т.д.

Возможны две ситуации. Первая, когда в соответствии с уточненной декларацией у налогоплательщика образуется переплата, вторая – когда образуется недоимка.

Ясно, что первая ситуация вызывает меньше вопросов и, что более важно, меньшее «внимание» налоговых органов.

Так, в случае, если образовалась переплата, то чтобы вернуть переплату, нужно откорректировать налоговую базу того периода, в котором произошла ошибка (п. 1 ст. 54 НК РФ). Это делается путем подачи в инспекцию уточненной декларации.

Подать декларацию, в соответствии с которой образовалась переплата, – право, а не обязанность налогоплательщика. Гораздо больше вопросов и споров с налоговыми органами вызывает ситуация, когда по результатам уточненной декларации образовалась недоимка.

Порядок внесения дополнений и изменений в налоговую декларацию регулируется ст. 81 НК РФ. Она предусматривает, что при обнаружении налогоплательщиком в поданной им налоговой декларации неотражения или неполноты отражения сведений, а равно ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик обязан внести необходимые дополнения и изменения в налоговую декларацию.

Иногда сотрудники налогового органа просят пояснения по вновь сданной декларации. Не стоит им в этом праве отказывать. Отметим, что в соответствии со ст. 88 НК РФ налоговый орган при камеральной проверке вправе истребовать «дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов».

Для освобождения от ответственности за неуплату или неполную уплату сумм налога, предусмотренных ст. 122 НК РФ, необходимо:

- уплатить недостающую сумму налога;
- уплатить соответствующую данной сумме налога сумму пеней;
- представить в налоговые органы уточненную декларацию, причем это должно быть сделано уже после уплаты налога и пеней.

При этом освобождение от ответственности возможно лишь при условии, что все перечисленные действия налогоплательщик совершил до того момента, когда ему стало известно об обнаружении факта недоплаты налоговыми органами или о назначении выездной налоговой проверки.

Если налогоплательщик подаст налоговую декларацию прежде, чем уплатит соответствующую сумму налога и пеней либо когда уплачен только налог, но не соответствующая ему сумма пеней. В подобной ситуации налоговые органы привлекут налогоплательщика к налоговой ответственности ввиду невыполнения требований п. 4 ст. 81 НК РФ.

Поэтому сначала необходимо уплатить сумму налога, причитающуюся к уплате по декларации и соответствующую ей сумму пеней, а уже потом представить в налоговый орган декларацию.

Налогоплательщик может столкнуться с ситуацией, когда после сдачи уточненной налоговой декларации налоговый орган наложит на него штраф в соответствии со ст. 119 НК РФ. Свою позицию налоговый орган мотивирует тем, что поскольку в ст. 119 НК РФ не уточняется, за непредставление какой – основной или уточненной – декларации предусмотрена ответственность, налогоплательщик может быть наказан за непредставление в срок уточненной декларации.

Однако арбитражная практика не поддерживает подобных выводы.

4.4. Пример из судебной практики

Например [38], налоговый орган привлек налогоплательщика к ответственности по п. 2 ст. 119 НК РФ за непредставление в установленный законодательством срок декларации по налогу с владельцев транспортных средств за 2001 г.

Налоговая декларация за 2001 г. по налогу с владельцев транспортных средств была подана в налоговый орган 23 мая 2001 г., а 8 апреля 2003 г. представлена дополнительная налоговая декларация.

Позиция суда оказалась следующей.

П. 2 ст. 119 НК РФ предусматривает привлечение к налоговой ответственности за непредставление налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган в течение более 180 дней по истечении установленного законодательством о налогах срока представления такой декларации.

Содержание указанной статьи указывает на формальный характер сформулированного в ней состава – непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации.

Обязанность по представлению налоговой декларации по налогу с владельцев транспортных средств в сроки для представления бухгалтерской отчетности (за год – в течение 90 дней по истечении года) предусмотрена налоговым законодательством, и такая декларация была подана налогоплательщиком в рамках установленного законом срока.

Сроки для представления уточненной декларации законодательство о налогах и сборах не содержит, поэтому факт подачи уточненной декларации за пределами срока для представления основной декларации не образует состава налогового правонарушения по данной статье.

Таким образом, обязанность представления налоговой декларации налогоплательщиком уже была исполнена в момент, когда была подана декларация, содержащая ошибочные данные. Сроков для представления уточненной декларации законодательство о налогах не содержит, поэтому факт подачи уточненной декларации за пределами срока для представления основной декларации не образует состава налогового правонарушения по ст. 119 НК РФ.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В данной статье мы рассмотрели:

- понятие и общие положения о проведении камеральной налоговой проверки;
- понятие и общие положения о проведении выездной налоговой проверки;
- механизмы защиты налогоплательщика при каждом виде налогового контроля;
- примеры из судебной практики.

НК РФ предоставляет налогоплательщику достаточно инструментов для защиты его прав. Правильная и своевременная реализация прав налогоплательщика будет способствовать не только нормальным правоотношениям между ним и налоговыми органами, но и способствовать улучшению общей экономической ситуации в стране.

Литература

1. Конституция РФ [Текст] : принята на всенародном голосовании 12 дек. 1993 г. // Российская газета. – 1993. – №237.
2. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 30 нояб. 1994 г. №51-ФЗ (с изм., вступающими в силу с 11 янв. 2009 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Кодекс РФ от административных правонарушений [Электронный ресурс] : от 30 дек. 2001 г. №195-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ ; часть вторая от 5 авг. 2000 №117-ФЗ (с изм., вступающими в силу с 1 янв. 2009 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Уголовно-процессуальный кодекс РФ [Электронный ресурс] : от 18 дек. 2001 г. №174-ФЗ (в ред. от 30 дек. 2008 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Уголовный кодекс РФ [Текст] : от 13 июня 1996 г. №63-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1996. – №25.
7. О милиции [Текст] : закон РФ от 18 апр. 1991 г. №1026-I // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. – 1991. – №16.
8. Об утверждении Единых требований к формированию информационных ресурсов по камеральным и выездным налоговым проверкам [Текст] : приказ М-ва по налогам и сборам РФ от 17 нояб. 2003 г. №БГ-3-06/627@. Текст приказа официально опубликован не был.
9. Об утверждении инструкции Министерства РФ по налогам и сборам от 10 апреля 2000 г. №60 «О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах [Электронный ресурс] : приказ М-ва по налогам и сборам РФ от 10 апр. 2000 г. №АП-3-16/138. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Об утверждении инструкции о порядке проведения проверок организаций и физических лиц при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства РФ о налогах и сборах [Текст] : приказ М-ва внутренних дел РФ от 16 марта 2004 г. №177 // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2004. – №16.
11. Об утверждении нормативных правовых актов о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений [Текст] : приказ М-ва внутренних дел РФ и М-ва по налогам и сборам РФ от 22 янв. 2004 г. №76/АС-3-06/37 // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2004. – №11.
12. Об утверждении Порядка назначения выездных налоговых проверок [Текст] : приказ М-ва по налогам и сборам РФ от 8 окт. 1999 г. №АП-3-16/318 // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 1999. – №48.
13. Об утверждении Регламента рассмотрения споров в досудебном порядке [Текст] : приказ М-ва по налогам и сборам РФ от 17 авг. 2001 г. №БГ-3-14/290 // Экономика и жизнь. – 2001. – №38.
14. Инструкция 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 [Электронный ресурс] : утв. письмом М-ва финансов РФ от 26 июля 1991 г. №16/176. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
15. Об ответственности индивидуального предпринимателя за непредставление декларации по НДС [Текст] : письмо М-ва по налогам и сборам РФ от 4 июля 2001 г. №14-3-04/1279-Т890 // Нормативные акты для бухгалтера. – 2001. – №18.
16. Письмо М-ва по налогам и сборам РФ от 28 сент. 2001 г. №ШС-6-14/734 [Текст] // Налоги. – 2001. – №39.

17. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок [Текст] : приказ Федеральной налоговой службы от 30 мая 2007 г. №ММ-3-06/333@ // Официальные документы. – 2007. – №21.
18. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 28 июня 2005 г. №А54-293/2005-С18 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
19. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 11 авг. 2005 г. №Ф09-3398/05-С7 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
20. Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 16 мая 2006 г. №14873/05 [Текст] // Вестник Высшего арбитражного суда РФ. – 2006. – №8.
21. Обзор судебной практики применения законодательства о налоге на добавленную стоимость [Текст] : инф. письмо Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 10 дек. 1996 г. №9 // Вестник Высшего арбитражного суда РФ. – 1997. – №3.
22. Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса РФ [Текст] : инф. письмо Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 17 марта 2003 г. №71 // Экономика и жизнь. – 2003. – №14.
23. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 25 апр. 2005 г. №А19-15661/04-40-Ф02-1659/05-С1 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
24. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 25 окт. 2004 г. №А44-2428/04-С14. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
25. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 21 апр. 2005 г. №А42-8825/04-26 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
26. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 25 июля 2005 г. №Ф04-4652/2005(13222-А27-3) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
27. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 25 авг. 2005 г. №Ф04-5661/2005(14234-А81-27) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
28. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 28 нояб. 2005 г. №Ф04-8642/2006(17430-А27-25) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
29. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 26 дек. 2005 г. №А42-2859/2005 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
30. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 13 февр. 2006 г. №Ф04-2944/2006(19603-А27-33) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
31. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 25 апр. 2006 г. №Ф04-2215/2006(21873-А67-3) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
32. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 27 июля 2005 г. №КА-А40/6700-05. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
33. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 30 сент. 2003 г. №А57-1246/03-7 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
34. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 11 окт. 2005 г. №А55-5609/05-29 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
35. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 21 марта 2006 г. №А55-1663/05-34. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
36. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 2 авг. 2004 г. №Ф04-5257/2004 (А27-3304-19) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
37. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 19 нояб. 2003 г. №Ф09-3923/03-АК [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
38. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 5 февр. 2004 г. по делу №А68-АП-215/10-03 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
39. Брызгалин А.В. Постатейный комментарий изменений в Налоговый кодекс РФ. Часть I (в ред. Федерального закона от 27.07.2006 г. №137-ФЗ) [Текст] / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин. – М. : Налоги и финансовое право, 2006.
40. Воронцова А.Л. Выездные налоговые проверки [Текст] / А.Л. Воронцова // Консультант бухгалтера. – 2007. – №4.
41. Зрелов А.П. Комментарий последних изменений к Налоговому кодексу РФ [Текст] / А.П. Зрелов. – М. : Юрайт-Издат, 2007.
42. Костальгин Д.С. Выездные налоговые проверки : новый порядок и новые проблемы [Текст] / Д.С. Костальгин // Налоговые споры. – 2007. – №2.
43. Легейда А.Г. Еще раз о выездных проверках [Текст] / А.Г. Легейда // Ваш налоговый адвокат. – 2007. – №5.
44. Лермонтов Ю.М. Практические рекомендации по представлению налоговой отчетности [Электронный ресурс] / Ю.М. Лермонтов. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».
45. Попова О. Как подготовиться к выездной налоговой проверке? [Текст] / О. Попова // Практическая бухгалтерия. – 2007. – №6.
46. Разулин С.В. Налоговые проверки [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».
47. Юрген Н.В. Выездные налоговые проверки: назначение и основные гарантии прав налогоплательщиков при их проведении [Текст] / Н.В. Юрген // Налоговая проверка. – 2007. – №2-4.

Ключевые слова

Налог; проверка; камеральная проверка; выездная проверка; контроль; защита.

Федосимов Борис Александрович

РЕЦЕНЗИЯ

В рецензируемой статье представлено описание сущности и содержания налоговых проверок, детально описаны основные условия, процедуры и результаты их осуществления. Безусловный интерес имеет обобщение методов защиты предпринимателей от необоснованных и некорректных претензий налоговых органов. Тем более, что, как справедливо указывает автор, в настоящее время наблюдается рост активности налоговых органов, а проводимые проверки не всегда являются законными и обоснованными. Предлагая решение данных проблем, автор систематизирует права и обязанности налоговых органов, а также акцентирует внимание читателя на правах и обязанностях, которые имманентно присущи предпринимателям.

Статья имеет несомненную практическую пользу. Более того, она может послужить основой для изменения некоторых правовых норм, что улучшит положение предпринимателя в РФ.

В целом рукопись статьи отвечает требованиям к подобного рода материалам и может быть рекомендована к публикации.

Золотаренко С.Г., д.э.н., профессор, проректор НГУЭиУ

1.8. INTERNAL AND EXIT TAX CHECKS. THAT IT IS NECESSARY TO KNOW TO THE BUSINESSMAN. AS FROM THEM TO BE PROTECTED

B.A. Fedosimov, the General Director of Open Society «Holding» People of Business «(Novosibirsk), the Expert on Financial and Tax Consultation, questions of tax optimisation, the Administrative Account, the Finance of the Enterprises, tax and Financial Management, the Corporate and Financial Right

Last time tax bearers all feel state pressure more rigidly. Tax bodies of the Russian Federation have especially succeeded in it. Very often they use that many tax bearers simply do not know the rights or simply do not wish to communicate. This article is devoted various forms of the tax control, and also results legitimate rights and protection methods at their carrying out.

Literature

1. «The Tax Code of the Russian Federation (the PART the First)» from 31.07.1998 N 146-FZ, is accepted by the State Duma of Federal Meeting of the RUSSIAN Federation 16.07.1998, edition from 26.11.2008, with changes and the additions which are coming into force from 01.01.2009.
2. «The Tax Code of the Russian Federation (the PART the Second)» from 05.08.2000 N 117-FZ, is accepted by the State Duma of Federal Meeting of the Russian Federation 19.07.2000, edition from 30.12.2008, with changes and the additions which are coming into force from 01.01.2009.
3. «The Civil Code of the Russian Federation (the PART the First)» from 30.11.1994 N 51-FZ, is accepted by the State Duma of Federal Meeting of the RUSSIAN Federation 21.10.1994, edition from 30.12.2008, with changes and the additions which are coming into force from 11.01.2009.
4. «The Criminally-Remedial Code of the Russian Federation» from 18.12.2001 N 174-FZ, is accepted by the State Duma of Federal Meeting of the Russian Federation 22.11.2001, edition from 30.12.2008.
5. «The Code of the Russian Federation about Administrative Offences» from 30.12.2001 N 195-FZ, is accepted by the State Duma of Federal Meeting of the Russian Federation 20.12.2001, edition from 30.12.2008.
6. The LAW of the Russian Federation from 21.03.1991 N 943-1, «About Tax Bodies of the Russian Federation», edition from 27.07.2006.
7. «The instruction About the order of withdrawal by the official of the state tax inspection of the documents testifying to concealment (understating) of profit (income) or concealment of other objects from the taxation, at the enterprises, establishments, the organizations and citizens», utv. the letter of the ministry of finance of rfsr from 26.07.1991 N 16/176. The order of Federal tax service from May, 30th, 2007 №MM-3-06/333 «About the statement of the Concept of system of planning of exit tax checks»//»Official documents» from June, 5th, 2007 №21.
8. The order of Federal tax service from May, 30th, 2007 №MM-3-06/333 «About the statement of the Concept of system of planning of exit tax checks»//»Official documents» from June, 5th, 2007 №21.
9. The order of Federal Tax Service of the Russian Federation from April, 10th, 2000 №АП-3-16/138 «About the statement of the instruction of the Ministry of the Russian Federation under taxes and tax collections from 10.04.2000 №60» About an order of drawing up of the certificate(act) of exit tax check and manufacture on business about infringements of the legislation on taxes and tax collections «//the Bulletin of statutory acts of federal enforcement authorities from June, 26th, 2000, №26.
10. The order of Federal Tax Service of the Russian Federation from April, 10th, 2000 №АП-3-16/138 «About the statement of the instruction of the Ministry of the Russian Federation under taxes and tax collections from 10.04.2000 №60 «About an order of drawing up of the certificate(act) of exit tax check and manufacture on business about infringements of the legislation on taxes and tax collections» // the Bulletin of statutory acts of federal enforcement authorities from June, 26th, 2000, №26.
11. The order the ministry of internal affairs of the russian federation and federal tax service of the Russian Federation from January, 22nd, 2004 №76/AC-3-06/37 «About the statement of standard legal certificates(acts) about an order of interaction of law-enforcement bodies and tax bodies under the prevention, revealing and suppression of tax offences and crimes»//the Bulletin of statutory acts of federal enforcement authorities from March, 15th, 2004 №11.
12. The order the ministry of internal affairs of the Russian Federation from March, 16th, 2004 №177 «About the Instruction statement about an order of carrying out of checks of the organisations and physical persons in the presence of the sufficient data specifying in signs of a crime, the legislation of the Russian Federation connected with infringement on taxes and tax collections»//the Bulletin of statutory acts of federal enforcement authorities from April, 19th, 2004 №16.
13. The circular of Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation from March, 17th, 2003 №71 «the Review of practice of the permission arbitration courts of the affairs connected with application of separate positions of a part of the Russian Federation first the Tax code» // «Economy and a life», April, 2003, №14.
14. The order the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation and Federal Tax Service of the Russian Federation from January, 22nd, 2004 №76/AC-3-06/37 «About the statement of standard legal certificates(acts) about an order of interaction of law-enforcement bodies and tax bodies under the prevention, revealing and suppression of tax offences and crimes»//the Bulletin of statutory acts of federal enforcement authorities from March, 15th, 2004 №11.
15. The order of Federal Tax Service of the Russian Federation from November, 17th, 2003 №БГ-3-06/627 «About the statement of Uniform requirements to formation of information resources on kameralnym and to exit tax checks»//the order Text has not been officially published.
16. The decision of Federal Arbitration Court ZSO from 25.04.2006 №Ф04-2215/2006 (21873-A67-3), from 13.02.2006 №Ф04-2944/2006 (19603-A27-33), from 28.11.2005 №Ф04-8642/2006 (17430-A27-25).
17. The decision of Federal Arbitration Court ON from 21.03.2006 №A55-1663/05-34, from 11.10.2005 №A55-5609/05-29.
18. The decision of Federal Arbitration Court SZO from 26.12.2005 №A42-2859/2005, from 21.04.2005 №A42-8825/04-26, from 25.10.2004 №A44-2428/04-C14.
19. The decision of Federal Arbitration Court UO from 11.08.2005 №Ф09-3398/05-C7.
20. The decision of Federal Arbitration Court TSO from 28.06.2005 №A54-293/2005-C18.
21. The decision of Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation from May, 16th, 2006 №14873/05//the Bulletin of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation «, 2006, №8.
22. The circular of Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation from March, 17th, 2003 №71 «the Review of practice of the permission arbitration courts of the affairs connected with application of separate positions of a part of the Russian Federation first the Tax code» // «Economy and a life», April, 2003, №14.
23. The decision of Federal arbitration court of Volga region district from September, 30th, 2003 №A57-1246/03-7.
24. The circular of Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation from December, 10th, 1996 №9 «the

- Review of judiciary practice of application of the legislation on the tax to the added cost»//the Bulletin of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation, 1997, №3, with. 74.
25. The decision of Federal arbitration court of the Western-Siberian district from August, 25th, 2005 №Ф04-5661/2005 (14234-A81-27).
 26. The decision of Federal arbitration court of the Western-Siberian district from July, 25th, 2005 №Ф04-4652/2005 (13222-A27-3).
 27. The circular of Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation from March, 17th, 2003 №71 «the Review of practice of the permission arbitration courts of the affairs connected with application of separate positions of a part of the Russian Federation first the Tax code»//»Economy and a life», April, 2003, №14
 28. The decision of Federal arbitration court of the Moscow district from July, 27th, 2005 №КА-А40/6700-05.
 29. The decision of Federal Arbitration Court of the Ural district from 19.11.2003 №Ф09-3923/03-AK.
 30. The decision of Federal arbitration court of the Ural district from November, 19th, 2003 №Ф09-3906/03AK.
 31. The order of Federal Tax Service of the Russian Federation from August, 17th, 2001 №БГ-3-14/290 «About the statement of Regulations of consideration of disputes in a pre-judicial order»//»Economy and a life», September, 2001, №38.
 32. The letter of Federal Tax Service of the Russian Federation from September, 28th, 2001 №ШС-6-14/734//»Taxes», October, 2001, №39.
 33. The letter of Federal Tax Service of the Russian Federation from July, 4th, 2001 №14-3-04/1279-T890 «About responsibility of the individual businessman for nepredstavlenie declarations under the VAT»//»Statutory acts for the bookkeeper» from September, 21st, 2001 №18.
 34. The circular of Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation from March, 17th, 2003 №71 «the Review of practice of the permission arbitration courts of the affairs connected with application of separate positions of a part of the Russian Federation first the Tax code»//»Economy and a life», April, 2003, №14.
 35. The decision of Federal Arbitration Court of the East-Siberian district from 25.04.2005 years №А19-15661/04-40-Ф02-1659/05-C1.
 36. The decision of Federal Arbitration Court of Northwest district from 02.08.2004 years №Ф04-5257/2004 (A27-3304-19).
 37. The decision of Federal Arbitration Court of the Central district from 05.02.2004 years on business №А68-АП-215/10-03.
 38. Razgulin S.V.tax of check. - system the GUARANTOR, 2006
 39. Kostalgin D.S.exit tax checks: a new order and new problems//Tax disputes, №2, February, 2007
 40. popova O.Kak to be prepared for exit tax check?//»Practical accounts department», №6, June, 2007
 41. Vorontsova A.L.exit tax checks//the Adviser of the book-keeper, №4, April, 2007
 42. Legejda A.G.Eshche of time about exit checks//your tax lawyer, №5, May, 2007
 43. JUrgen N.V.exit tax checks: appointment and the basic guarantees of the rights of tax bearers at their carrying out//»Tax check», №2, 3, 4, March-August, 2007
 44. Lermontov JU.M.practical of the recommendation about representation of the tax reporting. - system the GUARANTOR, 2006.
 45. Zrellov A.P.comment of last changes to NK the Russian Federation. - «Jurajt-Izdat», 2007
 46. Bryzgalin A.V., Bernik V. R, Golovkin A.N.postatejnyj the comment of changes in the Tax code of the Russian Federation. A part I (in edition of the Federal law from 27.07.2006 №137-Ф3) - «Taxes and the financial right», 2006

Keywords

The tax; check; kameralnaja check; exit check; the control; protection.