**СОДЕРЖАНИЕ**

Введение

Глава I. Правовая природа налогового контроля

1.1 Налоговый контроль как функция налогового органа

1.2 Формы и методы налогового контроля по действующему законодательству

Глава II. Камеральная проверка как форма налогового контроля

2.1 Сущность и значение камеральной налоговой проверки

2.2 Порядок проведения камеральной налоговой проверки

2.3 Оформление результатов камеральной проверки

Глава III. Выездная проверка как форма контроля

3.1 Понятие и сущность выездной налоговой проверки

3.2 Порядок проведения выездной налоговой проверки

3.3 Оформление результатов выездной налоговой проверки

Заключение

Список использованной литературы

**ВВЕДЕНИЕ**

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

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

В соответствии со статьей 32 Налогового кодекса Российской Федерации налоговые органы обязаны осуществлять контроль над соблюдением законодательства о налогах и сборах[[1]](#footnote-1).

В целях осуществления налогового контроля налоговые органы вправе:

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

- проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК РФ;

- определять суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиками в бюджет (внебюджетные фонды) расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках, в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру (обследованию) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги;

- требовать от налогоплательщиков, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований;

- взыскивать недоимки по налогам и сборам, а также взыскивать пени в порядке, установленном НК РФ.

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

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

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

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

Цель данной дипломной работы заключается в том, чтобы изучить и проанализировать налоговый контроль.

В соответствии с поставленной целью в данной дипломной работе были решены следующие задачи:

1. Рассмотреть правовую природу налогового контроля;

2. Проанализировать камеральную проверку как форму налогового контроля;

3. Изучить выездную проверку как форму контроля.

Методологической основой для написания дипломной работы послужили нормативные правовые акты по организации налогового контроля в Российской Федерации и Чувашии, а также научные труды отечественных авторов, статьи, интервью, рецензии, подборки документов, посвященные различным аспектам ипотеки и проблеме развития налогового контроля в России и Чувашии.

В соответствии с поставленной целью и задачами дипломной работы была определена ее структура, которая сложилась из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы.

**Глава I. ПРАВОВАЯ ПРИРОДА НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ**

**1.1 Налоговый контроль как функция налогового органа**

Налоговый контроль представляет собой вид деятельности уполномоченных органов по вопросу соблюдения и исполнения требований законодательства в области исчисления и уплаты налогов и сборов.

Само слово "контроль" имеет латинские корни. И это не случайно. Организация эффективного налогового контроля входила в число важнейших задач, которые решал римский император Август Октавиан. Для ее выполнения во всех провинциях Древнего Рима им были созданы финансовые учреждения, в компетенцию которых, помимо контроля над сроками поступления налогов, входили оценка и определение налоговых взносов общин[[2]](#footnote-2).

В настоящее время в России продолжается реформа налогового администрирования. Свидетельство тому - многочисленные изменения в Налоговом кодексе. Одни из наиболее ощутимых изменений внесены Федеральным законом от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования".

В настоящее время правовое основание осуществления налогового контроля - глава 14 Налогового кодекса. В пункте 1 статьи 82 Налогового кодекса приводится законодательная дефиниция данного правового института. В силу указанной нормы налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном настоящим кодексом. Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных настоящим кодексом.

В научной литературе принято классифицировать налоговый контроль на предшествующий, текущий и последующий. К предшествующему контролю отнесены профилактические мероприятия по разъяснению налогового законодательства с целью его правильного практического применения. К такого рода контрольным мероприятиям стоит отнести представление и использование письменных разъяснений по вопросам налогового законодательства. Текущий контроль представляет собой мероприятия, проводимые в процессе исполнения законодательства о налогах и сборах с целью предотвращения налогового правонарушения. К таким контрольным мероприятиям можно отнести камеральные проверки. Последующий контроль направлен на выявление налоговых правонарушений и применение ответственности за их совершение. Очевидно, что в данном случае речь идет о выездных проверках[[3]](#footnote-3).

Одной из важнейших проблем системы налогового администрирования является проблема направленности налоговых органов на собираемость налогов. В иностранных государствах для осуществления налогового контроля создаются специализированные налоговые управления (отделы, дирекции и др.). В одних случаях эти ведомства обособлены от Министерства финансов (Япония, Швеция), в других - являются его структурными подразделениями (Италия, США, Великобритания). Подобные управления нацелены на постоянный и эффективный контроль за взиманием платежей в бюджет и не связаны с осуществлением неналоговых обязанностей, таких как планирование и выполнение функций фискальных агентов, отвечающих за доходы государства.

В рамках реализации основных направлений налогового реформирования помимо совершенствования отдельных налогов достигнуто определенное упрощение налоговой системы путем отмены налога с продаж, налога на имущества, переходящего в порядке наследования и дарения. Положительным результатом налогового реформирования также является введение специальных налоговых режимов в виде упрощенной системы налогообложения и единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, а также для сельскохозяйственных товаропроизводителей, направленных на снижение налогового бремени для налогоплательщиков, упрощение процедуры налогообложения и администрирования.

Вместе с тем российской налоговой системе присущи некоторые недостатки:

- чрезмерная фискальная направленность и недостаточное использование налоговых механизмов в целях стимулирования инвестиционной, инновационной и предпринимательской активности, расширения производства;

- наличие потенциальных возможностей уклонения от уплаты налогов, побуждающих развитие теневого сектора экономики;

- недостаточно эффективная система механизмов налогового администрирования, отсутствие обеспечения законных прав и интересов налогоплательщиков.

Все это говорит о необходимости совершенствовать механизм налогового администрирования. Как уже указывалось, много было сделано для этого принятием Федерального закона от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования". Многие из данных положений теперь в наибольшей мере отвечают требованиям защиты прав и законных интересов налогоплательщика. Приведем несколько примеров.

Срок выездной проверки теперь исчисляется с момента вынесения решения о назначении проверки и до момента составления справки о проведенной проверке, т.е. срок выездной налоговой проверки определяется теперь календарным промежутком, а не временем фактического нахождения проверяющих. Кроме того, теперь по итогам повторной проверки налогоплательщику могут быть начислены штрафные санкции, если первоначальная налоговая проверка не выявила нарушений (ст. 89). Прописана процедура вынесения решения по результатам проверки.

Налогоплательщик получает нормативно установленную возможность ознакомиться с содержанием претензий к нему со стороны налоговиков и соответственно подготовить свои аргументы до принятия налоговым органом решения. Кроме того, решение налогового органа о привлечении к налоговой ответственности и об отказе в привлечении к налоговой ответственности не вступают в силу, если эти решения в течение 10 дней налогоплательщик обжаловал в вышестоящий налоговый орган. В этом случае до разрешения спора с налогоплательщика не взыскиваются пени, штрафы.

Вместе с тем введенный законопроект содержит и отрицательные тенденции. Так, в силу новых изменений налоговый орган не вправе проводить у налогоплательщика в течение одного года более двух выездных налоговых проверок[[4]](#footnote-4).

Однако из этой нормы есть целый ряд исключений, в результате чего проверка может проводиться до 15 месяцев.

В отношении камеральной проверки запрет налоговому органу истребовать документы помимо деклараций и расчетов не распространяется на камеральную проверку заявленного возмещения по НДС.

Статья 82 Налогового кодекса предусматривает особенности в проведении налогового контроля при выполнении соглашений о разделе продукции. Особенности осуществления такого контроля определяются главой 26.4 Налогового кодекса.

Во-первых, эти особенности связаны с учетом налогоплательщиков при выполнении таких соглашений. Плательщики подлежат постановке на учет в налоговом органе по местонахождению участка недр, предоставленного инвестору в пользование на условиях соглашения. Однако из этого правила есть исключение: если участок недр, предоставляемый в пользование на условиях соглашения, расположен на континентальном шельфе Российской Федерации и (или) в пределах исключительной экономической зоны Российской Федерации, постановка налогоплательщика на учет производится в налоговом органе по его местонахождению.

Во-вторых, в случае если в качестве инвестора по соглашению выступает объединение организаций, не имеющее статуса юридического лица, постановке на учет в налоговом органе по местонахождению участка недр, предоставляемого в пользование на условиях соглашения, подлежат все организации, входящие в состав указанного объединения. Также есть исключение: если участок недр, предоставляемый в пользование на условиях соглашения, расположен на континентальном шельфе Российской Федерации и (или) в пределах исключительной экономической зоны Российской Федерации, постановка налогоплательщика на учет производится в налоговом органе по его местонахождению.

Особенности учета иностранных организаций, выступающих в качестве инвестора по соглашению или оператора соглашения, устанавливаются ФНС России.

Заявление о постановке на учет в налоговом органе подается в налоговые органы согласно с вышеизложенными положениями в течение 10 дней с даты вступления соответствующего соглашения в силу. При подаче заявления о постановке на учет в налоговом органе налогоплательщик одновременно с указанным заявлением представляет в одном экземпляре копии заверенных в установленном порядке:

- свидетельства о постановке на учет в налоговом органе организации по месту ее нахождения;

- документов, подтверждающих создание обособленного подразделения (при их наличии).

Кроме того, налогоплательщик должен представить следующие документы:

- соглашение о разделе продукции;

- решение об утверждении результатов аукциона на предоставление права пользования участком недр на иных условиях, чем раздел продукции, в соответствии с Законом Российской Федерации "О недрах" и о признании аукциона несостоявшимся в связи с отсутствием участников[[5]](#footnote-5).

Форма свидетельства о постановке на учет в налоговом органе инвестора по соглашению в качестве налогоплательщика, который осуществляет деятельность по выполнению соглашения, устанавливается ФНС России. Указанное свидетельство должно содержать наименование соглашения, указание даты вступления соглашения в силу. В свидетельстве также указывается срок его действия, наименование участка недр, предоставленного в пользование в соответствии с условиями соглашения, и его местонахождение, а также то, что данный налогоплательщик является инвестором по соглашению или оператором соглашения и в отношении этого налогоплательщика применяется специальный налоговый режим, установленный Налоговым кодексом.

Налоговые органы действуют в пределах своей компетенции, которая установлена Положением о Федеральной налоговой службе. Согласно данному Положению ФНС России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции, а также функции агента валютного контроля в пределах компетенции налоговых органов.

ФНС является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, а также уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам.

Федеральная налоговая служба находится в ведении Министерства финансов Российской Федерации[[6]](#footnote-6).

К основным полномочиям ФНС названным Положением отнесены следующие:

- осуществление контроля и надзор за соблюдением законодательства о налогах и сборах, осуществлением валютных операций резидентами и нерезидентами, не являющимися кредитными организациями, соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядком и условиями ее регистрации и применения; полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей; проведением лотерей, в том числе за целевым использованием выручки от проведения лотерей;

- выдача в установленном порядке разрешения на проведение всероссийских лотерей;

- государственная регистрация юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств;

- установка и пломбирование контрольных спиртоизмеряющих приборов на предприятиях и в организациях по производству этилового спирта из сырья всех видов;

- лицензирование в соответствии с законодательством Российской Федерации деятельности в области производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, а также лицензирование других видов деятельности, отнесенных к компетенции ФНС;

- регистрация в установленном порядке договоров коммерческой концессии; контрольно-кассовой техники, используемой организациями и индивидуальными предпринимателями в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- осуществление учета всех налогоплательщиков.

В настоящее время с учетом существующей вертикали власти налоговые органы подчинены Министерству финансов Российской Федерации. Правовой статус Минфина России определен в Положении о Министерстве финансов Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 1 Положения Минфин России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере бюджетной, налоговой, страховой, валютной, банковской деятельности, государственного долга, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, производства, переработки и обращения драгоценных металлов и драгоценных камней, таможенных платежей, определения таможенной стоимости товаров и транспортных средств, инвестирования средств для финансирования накопительной части трудовой пенсии, организации и проведения лотерей, азартных игр, производства и оборота защищенной полиграфической продукции, финансового обеспечения государственной службы. Министерство финансов Российской Федерации осуществляет координацию и контроль деятельности находящихся в его ведении Федеральной налоговой службы, Федеральной службы страхового надзора, Федеральной службы финансово-бюджетного надзора и Федерального казначейства, а также контроль за исполнением таможенными органами нормативных правовых актов по вопросам исчисления и взимания таможенных платежей, определения таможенной стоимости товаров и транспортных средств.

В соответствии с пунктами 5.1 и 5.2 Регламента Министерства финансов Российской Федерации Министерство принимает в пределах своей компетенции нормативные правовые акты по вопросам своей деятельности и деятельности подведомственных федеральных органов исполнительной власти. Указанные акты издаются Минфином России в форме приказа (ином установленном федеральным законодательством виде) в соответствии с Правилами подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации. Полномочия Минфина России в налоговой сфере определены в статье 34.2 Налогового кодекса, в соответствии с которой он дает письменные разъяснения налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения налогового законодательства РФ, а также утверждает формы расчетов по налогам и налоговых деклараций, порядок их заполнения[[7]](#footnote-7).

К функциям Минфина не относится определение налоговых последствий применяемого режима налогообложения или иная оценка деятельности налогоплательщика. Так, в письме Минфина России от 1 августа 2007 г. N 03-03-06/4/103 прямо указано: "что касается вопроса об оценке Минфином России налоговых последствий каких-либо деяний налогоплательщика, сообщаем, что в соответствии со статьей 34.2 Кодекса Министерство финансов Российской Федерации дает письменные разъяснения налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Консультирование указанных лиц по выбору наиболее оптимального для налогоплательщика порядка уплаты налога, проведение экспертизы договоров, учредительных и иных документов организаций, методик оценки показателей хозяйственной деятельности этих лиц, а также оценка конкретных хозяйственных операций к обязанностям Минфина России не относятся." В письме Минфина России от 6 декабря 2006 г. N 03-03-04/1/817 подчеркивается, что в Министерстве финансов Российской Федерации, если законодательством не установлено иное, не рассматриваются по существу обращения организаций по разъяснению (толкованию норм, терминов и понятий) законодательства Российской Федерации и практики его применения, по практике применения нормативных правовых актов Министерства[[8]](#footnote-8).

Характеризуя налоговые органы, остановимся на рассмотрении одного из наиболее важных полномочий - предоставление письменных разъяснений. Данное полномочие представляет особую важность, поскольку Налоговый кодекс определяет, что использование письменных разъяснений освобождает налогоплательщика от применения налоговой ответственности (т. е. доначисления штрафов) и пеней.

Определением Конституционного Суда РФ от 2 ноября 2006 г. N 444-О разъяснено, что статья 34.2 Налогового кодекса Российской Федерации, закрепляя за Министерством финансов Российской Федерации полномочие давать письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, предусматривает появление так называемого административного толкования. В правовых системах ряда стран следование административным органам рассматривается в качестве самостоятельного способа толкования. Суды могут придерживаться толкования закона, данного административными органами.

На сегодняшний день только Минфин может предоставлять письменные разъяснения. Ранее такие разъяснения могли давать и налоговые органы. Это иногда приводило к тому, что по одному вопросу появлялись противоречивые разъяснения.

Наличие противоречивых разъяснений в любом случае свидетельствовало об отсутствии вины налогоплательщика.

Таким образом, письменные разъяснения Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах не содержат правовых норм и не направлены на установление, изменение или отмену правовых норм, не являются нормативными правовыми актами, а также не подлежат подготовке и регистрации в соответствии с Правилами подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, установленными постановлением Правительства Российской Федерации от 13 августа 1997 г. N 1009.

Публикация писем осуществляется в неофициальном порядке.

Минфин России не может обеспечить соответствие опубликованной в неофициальном порядке информации реальному содержанию письма и соответствующего запроса.

Все разъяснения имеют информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствуют налоговым органам, налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной Минфином России. Опубликованные письменные разъяснения, предоставленные Минфином России, должны восприниматься субъектами налоговых правоотношений наряду с иными публикациями специалистов в этой области.

**1.2 Формы и методы налогового контроля по действующему законодательству**

Среди форм налогового контроля налоговые проверки занимают основное место, поскольку являются наиболее эффективными и значимыми. Налоговая проверка, на наш взгляд, направлена не только на установление фактов нарушения законодательства о налогах и сборах, в результате которых государством недополучены суммы причитающихся к уплате налогов и сборов, но и на предупреждение нежелательных последствий несоблюдения налогового законодательства[[9]](#footnote-9).

Принимая во внимание, что налоговой проверке может быть подвергнут любой налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент, знание соответствующих положений налогового законодательства о порядке проведения налогового контроля, налоговых проверках, порядке их назначения и проведения, о правилах принятия решений по результатам проверок может помочь налогоплательщику дать взвешенную правовую оценку правомерности требований налоговых органов, проводящих налоговую проверку, и правильно выстроить линию защиты. Безусловно, надо признать, что в ряде случаев причинами конфликтов между инспекторами и налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговых агентов являются существующие пробелы в законодательстве и, как следствие, складывающаяся противоречивая судебная практика, не позволяющая принять единственно верное решение в той или иной спорной ситуации.

Согласно пункту 1 статьи 87 Налогового кодекса налоговые органы проводят следующие виды налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов:

1) камеральные налоговые проверки;

2) выездные налоговые проверки.

Целью любой проверки является контроль за соблюдением налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах. Так, например, в постановлении Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 12 января 2006 г. N А65-12104/2005-СА1-32 делается вывод, что целью камеральной налоговой проверки является проверка правильности заполнения налоговых форм, соответствия данных налоговых деклараций регистрам бухгалтерского учета. Учитывая, что в соответствии с пунктом 1 статьи 82 НК РФ налоговые проверки признаются в качестве одной из форм налогового контроля, проводимого должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции, можно дать следующее определение налоговой проверки. Налоговая проверка - это основная форма налогового контроля, осуществляемая должностными лицами налоговых органов с целью контроля за соблюдением налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах[[10]](#footnote-10).

Для того чтобы проверку можно было определить как налоговую, необходимо соблюдение нескольких условий, в частности:

1. Проверка должна проводится независимо от видов налогов и сборов должностными лицами налоговых органов в пределах компетенции, определяемой НК РФ и Законом Российской Федерации от 21 марта 1991 г. N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации".

НК РФ не наделяет органы внутренних дел полномочиями по проведению налоговых проверок. Проведение проверок органами внутренних дел осуществляется в соответствии с Законом Российской Федерации от 18 апреля 1991 г. N 1026-1 "О милиции", Федеральным законом от 12 августа 1995 г. N 144-ФЗ "Об оперативно-розыскной деятельности", Уголовно-процессуальным кодексом Российской Федерации.

Полномочия органов внутренних дел, установленные в статье 36 НК РФ, заключаются в том, что, во-первых, они по запросу налоговых органов участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках, а во-вторых, при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных НК РФ к полномочиям налоговых органов, органы внутренних дел обязаны в 10-дневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения.

2. Целью налоговой проверки является контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

Указанное означает, что проверки, осуществляемые налоговыми органами в силу полномочий, предоставленных им не законодательством о налогах и сборах, а иными законодательными актами, в целях контроля за соблюдением норм иного законодательства (в частности, законодательства о контрольно-кассовой технике, о производстве и обороте этилового спирта), не относятся к налоговым проверкам и НК РФ не регулируются.

3. Налоговые проверки могут быть проведены только в отношении налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов.

Так, в соответствии с пунктами 1 и 10 статьи 88 НК РФ камеральная налоговая проверка проводится как в отношении налогоплательщиков, так и в отношении плательщиков сборов и налоговых агентов, если иное не предусмотрено НК РФ. В силу пунктов 1 и 17 статьи 89 НК РФ выездные налоговые проверки проводятся и в отношении налогоплательщиков, и в отношении плательщиков сборов и налоговых агентов.

Одно лицо может быть проверено в ходе одной выездной налоговой проверки сразу и в качестве налогоплательщика, и в качестве плательщика сборов, и в качестве налогового агента. Проведение за один и тот же период выездной налоговой проверки организации как налогоплательщика и выездной налоговой проверки этой же организации как налогового агента не противоречит положениям НК РФ. В отношении других лиц, не являющихся налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами, проводятся иные мероприятия налогового контроля. По результатам таких мероприятий могут быть выявлены налоговые правонарушения порядок производства по которым является специальным.

В качестве разновидностей налоговых проверок выделяют камеральные и выездные. Указанное деление в прямом смысле основано на положениях НК РФ. Однако некоторые авторы отдельно выделают встречные, повторные и дополнительные проверки, правовое регулирование которых подробно в НК РФ не раскрывается.

Понятие "встречная проверка" было закреплено в статье 87 НК РФ, в соответствии с которой если при проведении камеральных и выездных налоговых проверок у налоговых органов возникает необходимость получения информации о деятельности налогоплательщика (плательщика сбора), связанной с иными лицами, налоговым органом могут быть истребованы у этих лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сборов)[[11]](#footnote-11).

Основным признаком встречной проверки является ее производный характер, т.к. ее можно проводить только при проведении налоговых проверок налогоплательщиков и плательщиков сборов, когда возникает необходимость получения дополнительной информации.

Как правило, необходимость проведения встречных проверок возникает тогда, когда у налоговых органов имеются основания подозревать лицо в неоприходовании полученной выручки, в случаях отсутствия подтверждающих документов, в случае если документы контрагентов не совпадают с документами налогоплательщика.

В практике был случай, когда встречные проверки проводились налоговым органом, в котором на учете состоял плательщик, не просто путем истребования документов, а в виде камеральных и выездных налоговых проверок с составлением акта встречной камеральной налоговой проверки или акта встречной выездной налоговой проверки.

В настоящее время в НК РФ отсутствует упоминание о встречной проверке как об отдельном виде проверок. Однако существуют безусловные правовые основания для их проведения.

Сейчас должностное лицо налогового органа вправе истребовать у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), эти документы (информацию) не только в ходе проведения налоговой проверки, но и вне рамок проведения налоговых проверок в случае, если у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получения информации относительно конкретной сделки. Ранее можно было истребовать только документы и исключительно в ходе проведения налоговой проверки. Указания о возможности истребовать информацию или сведения, не имеющие документального подтверждения (например показания свидетелей), в НК РФ не содержалось[[12]](#footnote-12).

Процедура по истребованию документов (информации) состоит в том, что налоговый орган, осуществляющий налоговые проверки или иные мероприятия налогового контроля, направляет письменное поручение об истребовании документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), в налоговый орган по месту учета лица, у которого должны быть истребованы указанные документы (информация).

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

В поручении об истребовании документов должны содержаться следующие данные:

- полное наименование организации, ИНН/КПП (Ф.И.О. физического лица, ИНН), у которой поручается истребовать документы;

- место нахождения организации (место жительства физического лица);

- основание направления поручения (указывается ст. 93.1 НК РФ и вид мероприятий налогового контроля, при проведении которых возникла необходимость получения информации о деятельности проверяемого налогоплательщика, плательщика сборов, налогового агента, и (или) информации относительно конкретной сделки);

- полное наименование организации, ИНН/КПП (Ф.И.О. физического лица, ИНН), документы, касающиеся ее деятельности, которые необходимо получить при проведении мероприятий налогового контроля;

- перечень истребуемых документов с указанием периода, к которому они относятся, либо указанием на подлежащую истребованию информацию и (или) указанием на информацию относительно конкретной сделки, а также сведения, позволяющие идентифицировать указанную сделку.

Еще одной разновидностью проверки является повторная налоговая проверка. Это выездная налоговая проверка налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), проводимая независимо от времени проведения предыдущей проверки по тем же налогам и за тот же период.

Во-первых, повторная выездная налоговая проверка может проводиться в связи с реорганизацией или ликвидацией организации.

Подпункт 4 пункта 2 статьи 23 НК РФ обязывает налогоплательщиков - организации и индивидуальных предпринимателей письменно сообщать в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя о реорганизации или ликвидации организации - в течение трех дней со дня принятия такого решения.

В кротчайшие сроки после поступления такого уведомления налоговый орган должен принять решение о необходимости проведения выездной налоговой проверки, если деятельность организации (индивидуального предпринимателя) давно не проверялась, или о проведении повторной выездной налоговой проверки, если в отношении организации (индивидуального предпринимателя) была недавно проведена выездная налоговая проверка[[13]](#footnote-13).

В соответствии с пунктом 11 статьи 89 НК РФ (в новой редакции) выездная налоговая проверка по этому основанию проводится 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.

Причем сроки такой проверки не установлены.

Во-вторых, повторная выездная налоговая проверка может проводиться вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку (п. 10 ст. 89 НК РФ).

Особенностью таких проверок является то обстоятельство, что в ходе их проведения перед вышестоящими налоговыми органами ставятся две самостоятельные цели:

- контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах;

- контроль за деятельностью налогового органа, проводившего проверку (или за соблюдением налоговым органом законодательства о налогах и сборах).

В соответствии с пунктом 4 Порядка назначения выездных налоговых проверок, утвержденного приказом МНС России от 8 октября 1999 г. N АП-3-16/318, постановление руководителя (его заместителя) вышестоящего налогового органа о проведении повторной выездной налоговой проверки, помимо реквизитов, перечисленных в пункте 1 этого Порядка, должно было содержать ссылку на обстоятельства, явившиеся основаниями для назначения указанной проверки.

В результате проведения налоговой проверки зачастую возникает проблема сохранения налоговой тайны. Не секрет, что, проверяя крупные предприятия и холдинги, инспекция получает доступ к документам, напрямую влияющим на хозяйственную деятельность налогоплательщика и рентабельность его бизнеса.

Сведения о налогоплательщике становятся налоговой тайной с момента постановки его на учет в налоговом органе (п. 9 ст. 84 НК РФ). Режим налоговой тайны в отношении организации действует до снятия ее с учета в связи с ликвидацией, а в отношении физического лица - до его смерти (признания умершим в порядке, установленном гражданским законодательством РФ).

В соответствии со статьей 102 НК РФ налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, за исключением сведений:

1) разглашенных налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия;

2) об идентификационном номере налогоплательщика;

3) о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;

4) предоставляемых налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями), одной из сторон которых является Российская Федерация, о взаимном сотрудничестве между налоговыми (таможенными) или правоохранительными органами (в части сведений, предоставленных этим органам);

5) предоставляемых избирательным комиссиям в соответствии с законодательством о выборах по результатам проверок налоговым органом сведений о размере и об источниках доходов кандидата и его супруга, а также об имуществе, принадлежащем кандидату и его супругу на праве собственности.

Однако поскольку налоговая тайна является разновидностью конфиденциальной информации, то понятие налоговой тайны и информацию, к ней не относящуюся, необходимо определять не только на основании положений статьи 102 НК РФ, но учитывать еще закон об информации. Таким образом, не может быть налоговой тайной общедоступная информация (ст. 7 закона об информации), т.е. сведения, которые по своей природе не могут быть конфиденциальными (например наименование налогоплательщика-организации, имя индивидуального предпринимателя, под которыми они выступают в гражданском обороте).

Налоговая тайна не подлежит разглашению налоговыми органами, органами внутренних дел, органами государственных внебюджетных фондов и таможенными органами, их должностными лицами и привлекаемыми специалистами, экспертами, за исключением случаев, предусмотренных федеральным законом. К разглашению налоговой тайны относится, в частности, использование или передача другому лицу производственной или коммерческой тайны налогоплательщика, ставшей известной должностному лицу налогового органа, органа внутренних дел, органа государственного внебюджетного фонда или таможенного органа, привлеченному специалисту или эксперту при исполнении ими своих обязанностей.

Сведения, составляющие налоговую тайну, могут быть получены от следующих субъектов:

- от иностранных государственных органов в порядке, предусмотренном международными договорами РФ (ст. 7 НК РФ);

- от налогоплательщиков и налоговых агентов - организаций и индивидуальных предпринимателей (п. 2 ст. 23, подп. 2 п. 3 ст. 24 НК РФ);

- от нотариусов, занимающихся частной практикой, и адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты (п. 3 ст. 23 НК РФ);

- от банков (п. 3.1 ст. 60, п. 5 ст. 76 НК РФ);

- от учреждений и организаций, чья деятельность связана с учетом налогоплательщиков (ст. 85 НК РФ);

- от органов внутренних дел (п. 1 ст. 36 НК РФ)[[14]](#footnote-14).

Поступившие в налоговые органы, органы внутренних дел, органы государственных внебюджетных фондов или таможенные органы сведения, составляющие налоговую тайну, имеют специальный режим хранения и доступа. Доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну, имеют должностные лица, определяемые соответственно федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области внутренних дел, федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области таможенного дела.

**Глава II. КАМЕРАЛЬНАЯ ПРОВЕРКА КАК ФОРМА НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ**

**2.1 Сущность и значение камеральной налоговой проверки**

Определение камеральной проверки Налоговый кодекс не содержит, он лишь констатирует, что в процессе ее проведения проверяется налоговая отчетность налогоплательщика.

Из положений редакции статьи 88 НК РФ, действовавшей до 1 января 2007 года, следовала правовая неопределенность в том, что именно могут проверять налоговые органы в ходе камеральной налоговой проверки. Это обстоятельство порождало множество споров как среди правоприменителей, так и среди теоретиков. Хотя, безусловно, некоторую ясность вносили судебные акты.

С 1 января 2007 года норма статьи 88 НК РФ изложена в новой редакции, однако ее принципиальные положения по существу не изменились. Дефиниция камеральной проверки все еще вызывает вопросы.

Камеральную проверку, можно признать основной формой проведения налогового контроля. И дело здесь не только в том, что основанием ее проведения является представление декларации, а декларация представляется многими налогоплательщиком ежемесячно. Важен и тот факт, что камеральная проверка проводится без решения руководителя инспекции, что в некотором роде убыстряет процесс и сокращает количество бюрократических проволочек[[15]](#footnote-15).

Массовости проведения налоговых проверок способствует и тот факт, что она проводится по месту нахождения инспекции (п. 1 ст. 88 НК РФ).

Кроме того, как известно, выездная проверка не может быть проведена по одним налогам за один и тот же период дважды. Так, например, проверить правильность исчисления налога на прибыль за налоговый период можно только раз в год. На камеральные проверки такое правило не распространяется. В свете этого часто встречается ситуация, когда какой-то из налоговых (отчетных) периодов был охвачен выездной налоговой проверкой, а после ее окончания налогоплательщик за этот же период подал уточненную налоговую декларацию, такая декларация, как правило, подвергается камеральной налоговой проверке. И наоборот, если декларация за определенный налоговый (отчетный) период была камерально проверена, то этот же период может быть еще раз проверен в рамках выездной налоговой проверки. Часть 2 статьи 87 НК РФ позволяет налоговым органам в ходе камеральных и выездных налоговых проверок проводить встречные проверки.

Правовое регулирование камеральных проверок установлено статьей 88 НК РФ. Вместе с тем на данный институт распространяются и положения статьи 87 "Налоговые проверки" НК РФ. Например, предусмотренный данной нормой трехлетний срок проведения проверок применим как к выездным, так и к камеральным проверкам.

Несмотря на, казалось бы, малую трудоемкость проведения камеральных проверок, они дают ощутимую прибавку в бюджет. Ведь одним из главных направлений камерального контроля является правомерность заявленных вычетов по НДС. Лишение налогоплательщика права на применение налогового вычета влечет доначисление значительных налоговых платежей, включая пени и штрафы, особенно если речь идет об экспортном НДС[[16]](#footnote-16).

Законодательное развитие этого направления контроля ощутимо прослеживается в связи с внесением изменений в часть первую НК РФ. Так, с принятием Федерального закона "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования" от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ статья 88 НК РФ, посвященная правовому регулированию камеральной налоговой проверки, претерпела существенные изменения.

В частности, в пункте 6 указанной нормы появился запрет для налоговых органов истребовать у налогоплательщиков, использующих налоговые льготы, документы, подтверждающие право этих налогоплательщиков на данные налоговые льготы. Кроме того, введен общий запрет для налоговых органов истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы (п. 7 ст. 88 НК РФ). Вместе с тем пункт 8 указанной нормы предусматривает, что при подаче налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога, камеральная налоговая проверка проводится на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком. При этом налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие в соответствии со статьей 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов.

Таким образом, несмотря на формальное запрещение истребовать документы помимо деклараций, при проведении проверки обоснованности возмещения НДС инспекция вправе запросить абсолютно любую документацию налогоплательщика, если она, по мнению инспекции, будет способствовать проведению проверки.

При этом в данном случае надо признать, что усмотрение налогового органа - весьма оценочный критерий.

Согласно пункту 2 статьи 88 НК РФ камеральная налоговая проверка проводится в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) и документов, которые в соответствии с Налоговым кодексом должны прилагаться к налоговой декларации (расчету).

Формально срок камеральной проверки должен исчисляться с того дня, когда налогоплательщик представил декларацию или расчет за отчетный период (например по ЕСН). Вместе с тем у финансового ведомства иная позиция. В письме Министерства финансов РФ от 13 апреля 2007 г. N 03-03-07/2-69 приводится позиция, согласно которой исчисление срока проведения камеральной налоговой проверки представленной в налоговый орган налоговой декларации (расчета) и приложенных к ней соответствующих документов начинается со дня, когда в налоговый орган представлены налоговая декларация (расчет) и последний из указанных документов. Таким образом, датой начала проведения камеральной проверки будет являться не день подачи декларации, а день окончательного представления документов, обосновывающих экономические показатели представленной отчетности.

Несмотря на то, что редакция статьи 88 НК РФ в части определения сущности камеральной проверки не претерпела существенных изменений, в последнее время начала складываться небезынтересная практика. И связано это вот с чем.

Как известно, 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 (п. 1 ст. 88 НК РФ).

Подобная дефиниция на практике давала налоговым органом возможность проводить камеральные проверки по любым из представленных документов и, как следствие, привлекать к налоговой ответственности за найденные правонарушения.

На подобные обстоятельства обратил внимание Высший Арбитражный Суд РФ. В ряде принятых им постановлений суд разъяснил, что если налогоплательщиком не представлена налоговая декларация, то основания для проведения камеральной проверки отсутствуют. При этом не имеет значения факт представления иных документов.

Так, рассматривая дело N А19-5641/06-10, Президиум ВАС РФ установил следующие обстоятельства: Межрайонная инспекция ФНС России N 10 по Иркутской области и Усть-Ордынскому Бурятскому автономному округу обратилась в Арбитражный суд Иркутской области с заявлением о взыскании с индивидуального предпринимателя, применяющего упрощенную систему налогообложения, неуплаченного НДС, пеней и штрафа по пункту 1 статьи 122 НК РФ.

По результатам камеральной проверки инспекция установила факт получения предпринимателем НДС, ошибочно выделенного им в счете-фактуре, выставленном контрагенту. При этом решение о привлечении к ответственности было принято инспекцией на основании документов, представленных контрагентом предпринимателя для проведения встречной проверки (счета-фактуры и платежного поручения).

Отказывая в удовлетворении требований налогового органа, ВАС РФ отметил следующее: "целью как камеральной, так и выездной налоговых проверок является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

При этом особенностью камеральной налоговой проверки как одной из форм налогового контроля, предусмотренных статьей 82 Кодекса, является то, что ее осуществление возможно в установленный абзацем вторым статьи 88 Кодекса трехмесячный срок, исчисляемый со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) и прилагаемых к ней документов, если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки. В решении инспекции отсутствует упоминание о проведении проверки декларации и документов, представленных предпринимателем по применяемой им системе налогообложения за какой-либо из предусмотренных статьей 346.19 Кодекса периодов" (постановление ВАС РФ от 26 июня 2007 г. N 2662/07). Аналогичная позиция содержится и в постановлении от 26 июня 2007 г. N 1580/07.

Нельзя сказать, что практика ВАС РФ революционна. До принятия данных постановлений, некоторые суды округов указывали на отсутствие правовых оснований для проведения проверки, если не представляется налоговая декларация.

Так, в постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 27 апреля 2006 г. N А19-22256/05-11-Ф02-1900/06-С1, принятом ранее, чем рассматриваемые постановления ВАС РФ, суд отмечает, что не могут являться основанием проведения камеральной налоговой проверки сведения о реализации налогоплательщиком товара и получении выручки, полученные налоговым органом по запросу от банка, в котором налогоплательщику открыт расчетный счет.

Аналогичные выводы изложены в постановлениях ФАС Восточно-Сибирского округа от 29 марта 2006 г. N А19-33031/05-18-Ф02-1206/06-С1, от 11 октября 2005 г. N А19-31874/04-24-Ф02-4954/05-С1.

Так, в постановлении от 11 октября 2005 г. N А19-31874/ /04-24-Ф02-4954/05-С1 ФАС Восточно-Сибирского округа указал следующее: "судом установлено, что налогоплательщиком декларации не сдавались и документы не представлялись, в связи с чем у налогового органа в соответствии со статьей 88 Налогового кодекса Российской Федерации отсутствовали основания для проведения камеральной проверки.

Следовательно, принятое по результатам такой проверки решение не порождает в отношении налогоплательщика никаких правовых последствий и является недействительным"[[17]](#footnote-17).

Таким образом, с учетом толкования теперь уже Высшим Арбитражным Судом РФ статьи 88 НК РФ необходимо признать, что для самой возможности проведения камеральной проверки необходима налоговая декларация, а не любые касающиеся налогоплательщика документы. Следовательно, доначислить налог, пени и штраф по результатам камеральной проверки при отсутствии представленной налогоплательщиком налоговой декларации налоговый орган не вправе.

Вместе с тем, как правильно указывает юрист Л. Чулкова: "налоговый орган при исследовании материалов встречной налоговой проверки, проведенной в отношении контрагента налогоплательщика (как в рассмотренных Президиумом ВАС РФ делах), придя к выводу о неуплате налогоплательщиком налога, вправе использовать иные (кроме камеральной налоговой проверки) формы налогового контроля, например, назначить выездную налоговую проверку".

Налогоплательщик вправе перенести дату представления документов при наличии причин, обосновывающих невозможность их своевременного представления. Для этого необходимо на следующий день после получения требования письменно уведомить об этом инспекцию, указав причины и срок, в который документы могут быть представлены (абз. 2 п. 3 ст. 93 НК РФ).

**2.2 Порядок проведения камеральной налоговой проверки**

В соответствии со статьей 88 НК РФ срок камеральной проверки составляет три месяца с момента представления декларации и иных документов. Несмотря на повсеместное нарушение сроков проведения камеральных проверок, эффективность применения мер камерального контроля не страдает. В последнее время складывается однозначная судебная практика. Суды указывают, что срок проведения камеральной налоговой проверки не является пресекательным, поэтому его истечение не препятствует выявлению фактов неуплаты налога и принятию мер по принудительному взысканию обязательных платежей. Такую позицию сформулировал ВАС РФ в пункте 9 Обзора практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации (Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. N 71).

Арбитражные суды подтверждают эту практику. В 2003 году в ФАС Уральского округа состоялось рассмотрение дела, связанного с толкованием данной нормы. ОАО "Оренбург-нефть" обратилось в Арбитражный суд Оренбургской области к Управлению МНС России по Оренбургской области с заявлением о признании недействительным решения об отказе в возмещении НДС, уплаченного поставщикам экспортной продукции. При этом в судебном заседании было установлено, что в ходе проведения налоговой проверки пакет документов в подтверждение права на применение ставки обложения НДС 0 процентов по экспортной продукции налогоплательщиком не был представлен. Заявляя о необходимости отмены решения налогового органа, Общество ссылалось на то обстоятельство, что срок проведения камеральной проверки, установленный статьей 88 НК РФ, является пресекательным, и, следовательно, его пропуск налоговым органом влечет признание недействительным решения, принятого по результатам проверки. Рассмотрев материалы дела и установив наличие оснований для доначисления НДС, соответствующих пеней, а также основания для отказа в возмещении налога, ФАС Уральского округа указал следующее: "согласно 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 тех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога[[18]](#footnote-18).

По смыслу данной нормы названный срок не является пресекательным и его истечение не препятствует выявлению фактов неуплаты налога и принятию мер к его взысканию.

При таких обстоятельствах, а также учитывая, что факт вынесения решения УМНС России по Оренбургской области, а не органом, проводившим проверку деклараций, не повлек нарушения прав налогоплательщика, судом обоснованно отказано в удовлетворении требований о признании недействительным ненормативного акта налогового органа" (постановление ФАС Уральского округа от 16 апреля 2003 г. N Ф09-1017/03-АК).

Аналогичное дело было рассмотрено в ФАС Уральского округа 15 апреля 2003 г. Позицию налогоплательщика в первой инстанции представлял один из авторов книги.

ОАО "Камтекс-Химпром" обратилась в Арбитражный суд Пермской области к Межрайонной ИМНС России N 9 по Пермской области и Коми-Пермяцкому автономному округу с заявлением о признании недействительным решения о доначислении налога на добавленную стоимость, пеней и взыскании штрафа по статье 122 НК РФ. Основанием для вынесения оспариваемого решения послужили результаты камеральной проверки налоговой декларации по НДС за февраль 2002 года. В ходе данной проверки было выявлено, что по экспортированной в августе 2001 года продукции ОАО "Камтекс-Химпром" не был представлен соответствующий пакет документов, и в нарушение пункта 9 статьи 165 НК РФ налог на добавленную стоимость по ставке 20 процентов не уплачен.

При рассмотрении спора арбитражный суд первой инстанции пришел к выводу о неправомерности решения и требования налогового органа, поскольку они были вынесены за пределами срока проведения камеральной проверки. Отменяя решение и отказывая в удовлетворении заявленных требований, суд апелляционной инстанции указал на ошибочность вывода суда первой инстанции. Впоследствии данный вывод был подтвержден в кассационной инстанции. Суды апелляционной и кассационной инстанции также указали, что по смыслу статьи 88 НК РФ срок проведения проверки не является пресекательным, и его истечение не препятствует выявлению фактов неуплаты налога и принятию мер к его взысканию. При таких обстоятельства, а также учитывая, что факт неуплаты налога в указанной выше сумме был подтвержден материалами дела, суд пришел к выводу, что решение о привлечении общества к налоговой ответственности вынесено правомерно.

Подобное толкование, на наш взгляд, способствует созданию некоторого произвола со стороны налогового органа, фактически предоставляя ему неограниченное время для проведения камеральной проверки. Нельзя не согласиться с А.А. Яковлевым, утверждающим, что особенно важной данная проблема представляется в свете появления Обзора практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации (Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. N 98). В пункте 11 данного письма разъясняется, что срок на возврат (зачет) суммы излишне уплаченного налога (авансового платежа), определенный пунктом 9 статьи 78 НК РФ, начинает исчисляться со дня подачи заявления о возврате (зачете), но не ранее чем с момента завершения камеральной налоговой проверки по соответствующему налоговому (отчетному) периоду либо с момента, когда такая проверка должна была быть завершена по правилам статьи 88 НК РФ. По мнению А.А. Яковлева, логически продолжая пункт 11 Обзора, можно прийти к выводу, что необходимо учитывать именно нормативно установленные сроки камеральной проверки, но никак не срок ее фактического окончания[[19]](#footnote-19).

В ряде публикаций содержится указание на существование Регламента проведения камеральных проверок налоговой отчетности, оформления и реализации их результатов, утвержденного Министерством Российской Федерации по налогам и сборам 28 января 1999 г. (доведен до управлений МНС Российской Федерации по субъектам Российской Федерации письмом от 29 января 1999 г. N ВГ-14-16/13дсп). Данный Регламент существует под грифом "ДСП", поэтому в общедоступных источниках не публикуется. Однако небезынтересно проанализировать, какие указания даны вышестоящим налоговым ведомством в части проведения камеральных проверок. Что выявляет налоговый инспектор в процессе проверки?

Во-первых, проверяется своевременность представления отчетности. Интересно, что данный вопрос в соответствии с Регламентом проведения камеральных проверок не является предметом рассмотрения на стадии приемки документов.

В подпункте 2.4 Регламента перечисляются вопросы, которые проверяются на данной стадии (приемка документов). К ним относятся визуальный контроль на предмет соответствия следующим требованиям:

- полнота представления налоговой отчетности: на данной стадии работник налогового органа устанавливает физическое наличие всех документов отчетности, установленных законодательными и иными правовыми нормативными актами для соответствующей категории налогоплательщиков; при этом лицо, принимающее налоговую отчетность, не вправе отказать в ее принятии по причине отсутствия в составе этой отчетности какого-либо предусмотренного действующими законодательными и иными нормативными актами документа;

- наличие полного наименования (ФИО) налогоплательщика, идентификационного номера налогоплательщика, периода, за который составлена отчетность, подписи налогоплательщика (руководителя и главного бухгалтера организации-налогоплательщика), а также полнота заполнения иных предусмотренных в формах отчетности реквизитов. В случае отсутствия оснований для заполнения какого-либо реквизита в соответствующей строке (графе) бланка налоговой отчетности должен быть поставлен прочерк, либо на этом бланке должна быть сделана запись об отсутствии оснований для заполнения данных строк (граф), заверенная подписью налогоплательщика (руководителя и главного бухгалтера организации-налогоплательщика);

- четкое заполнение реквизитов форм отчетности: отсутствие символов, не поддающихся однозначному прочтению, не оговоренных в установленном порядке исправлений, записей карандашом и т.п.

В данном пункте о контроле своевременности сдачи отчетности речь не идет. В соответствии с подпунктом "в" подпункта 3.2 Регламента своевременность представления налоговой отчетности является вопросом камеральной налоговой проверки, надо думать, именно поэтому данный вопрос выделен отдельно. Показательным в данном плане является постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 23 августа 2001 г. N А55-2919/01-23. При разрешении дела о налоговом правонарушении, выразившемся в несвоевременном представлении налоговой отчетности, суд пришел к выводу, что "дата поступления документа в налоговый орган еще не означает, что эта дата является днем обнаружения правонарушения, поскольку принять документы могут технические работники, в чью компетенцию выявление налоговых правонарушений не входит". Хотелось бы обратить внимание наших читателей еще на один момент.

В пункте 3.2 Регламента содержится указание на основные этапы проведения камеральной проверки. К ним налоговое ведомство отнесло следующие:

а) проверка полноты представления налогоплательщиком налоговой отчетности, предусмотренной законодательством о налогах и сборах;

б) визуальная проверка правильности оформления документов налоговой отчетности (полноты заполнения всех необходимых реквизитов, четкости их заполнения и т.д.);

в) проверка своевременности представления налоговой отчетности;

г) проверка правильности арифметического подсчета итоговых сумм налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет;

д) проверка обоснованности примененных налогоплательщиком ставок налога и льгот, их соответствие действующему законодательству;

е) проверка правильности исчисления налогооблагаемой базы. На данном этапе камеральной проверки осуществляется камеральный анализ, включающий в себя: проверку логической связи между отдельными отчетными и расчетными показателями, необходимыми для исчисления налогооблагаемой базы; проверку сопоставимости отчетных показателей с аналогичными показателями предыдущего отчетного периода; взаимоувязку показателей бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций; оценку бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций с точки зрения их соответствия имеющимся в налоговом органе данным о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, полученным из других источников.

В пункте 4.2 Регламента указывается, каким образом поступать, если камеральной проверкой выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах. Об этом следует не позднее трех рабочих дней сообщить налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный налоговым органом срок, не превышающий пяти рабочих дней. Если налогоплательщик не внес соответствующие исправления в установленный срок, то при наличии оснований полагать, что налогоплательщиком допущены налоговые правонарушения, он должен быть рекомендован для включения в план проведения выездных налоговых проверок[[20]](#footnote-20).

В соответствии с пунктом 4.4 Регламента если проведенной камеральной проверкой выявлены нарушения правил составления налоговых деклараций, которые привели к занижению сумм налогов, подлежащих уплате, и этот факт налогового правонарушения достоверно установлен и не требует подтверждения при выездной налоговой проверке (например, необоснованно заявленная льгота, неправильно примененная ставка и т.д.), в 10-дневный срок со дня проведения камеральной проверки руководителем налогового органа (его заместителем) выносится решение, которое оформляется в виде постановления о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения в соответствии с нормами Налогового кодекса Российской Федерации, с учетом обстоятельств, смягчающих или отягчающих вину налогоплательщика в совершении налогового правонарушения.

На основании вынесенного постановления о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения налогоплательщику в 10-дневный срок с даты вынесения соответствующего постановления направляется требование об уплате недоимки по налогу, пеней, сумм налоговых санкций, а также об устранении выявленных нарушений (п. 4.7 Регламента).

Безусловно, данный Регламент интересен и дает возможность налогоплательщикам понять, какие действия будет предпринимать инспектор, камерально проверяя его декларацию. Вместе с тем Регламент является внутриведомственным актом и не является обязательным для субъектов правоприменения. Учитывая, что при возникновении возможных споров относительно порядка проведения камеральной проверки и ее результатов применению, в том числе и судами, подлежит НК РФ, то при дальнейшей характеристике камеральной проверки целесообразно остановиться на его положениях.

**2.3 Оформление результатов камеральной проверки**

Необходимо отметить, что статья 88 НК РФ предписывает при выявлении правонарушений не только составлять акт проверки, но и в дальнейшем выносить решение по итогам рассмотрения материалов проверки. Об этом свидетельствует отсылка пункта 5 статьи 88 НК РФ к положениям статьи 100 НК РФ, регламентирующим оформление результатов налоговой проверки. Ранее норма статьи 100 НК РФ распространялась только на выездные проверки.

В действующей до 1 января 2007 года редакции Налогового кодекса не предусматривалось составление акта по результатам проведения камеральной налоговой проверки, что приводило к возникновению множества споров между налогоплательщиками и налоговыми органами. Зачастую бывало, что первым документом, из которого налогоплательщик узнавал, что у него имеется недоимка по налогам, было решение инспекции о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности. Таким образом, налогоплательщик был лишен возможности до вынесения решения о привлечении его к налоговой ответственности представлять свои возражения по материалам налоговой проверки.

Федеральный закон от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования" внес изменения в вопросы проведения камеральных проверок. В соответствии с пунктом 5 статьи 88 НК РФ должностные лица налогового органа в случае обнаружения факта совершения налогового правонарушения должны составить акт проверки.

Акт налоговой проверки, в том числе и камеральной, должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем). В случае если лицо, в отношении которого проводилась проверка, или его представитель уклоняются от получения акта налоговой проверки, этот факт отражается в акте и акт направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица. В случае направления акта налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день, считая с даты отправки заказного письма.

В пункте 3 статьи 100 НК РФ приведен перечень необходимых реквизитов, которые должны быть указаны в акте налоговой проверки, а также требования к его содержанию. Так, в обязательном порядке в акте налоговой проверки указываются:

- дата акта налоговой проверки. Под указанной датой понимается дата подписания акта лицами, проводившими эту проверку;

- полное и сокращенное наименование либо фамилия, имя, отчество проверяемого лица. В случае проведения проверки организации по месту нахождения ее обособленного подразделения, помимо наименования организации, указываются полное и сокращенное наименования проверяемого обособленного подразделения и место его нахождения;

- фамилии, имена, отчества лиц, проводивших проверку, их должности с указанием наименования налогового органа, который они представляют;

- дата представления в налоговый орган налоговой декларации и иных документов (для камеральной налоговой проверки);

- перечень документов, представленных проверяемым лицом в ходе налоговой проверки;

- период, за который проведена проверка;

- наименование налога, в отношении которого проводилась налоговая проверка;

- даты начала и окончания налоговой проверки;

- адрес места нахождения организации или места жительства физического лица;

- сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки;

- документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых;

- выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ, в случае если Налоговым кодексом предусмотрена ответственность за данные нарушения законодательства о налогах и сборах.

Более детальные требования к составлению актов камеральных и выездных налоговых проверок, как и сами формы актов, в настоящее время утверждены приказом ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892 "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; основания и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению акта налоговой проверки".

В соответствии с пунктом 1 статьи 101 НК РФ акт налоговой проверки и другие материалы налоговой проверки, в ходе которой были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения по указанному акту должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку, и решение по ним должно быть принято в течение 10 дней со дня истечения срока, указанного в пункте 6 статьи 100 НК РФ. Указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц.

Редакция статьи 101 НК РФ, действовавшая ранее, содержала неопределенность по вопросу срока вынесения решения по итогам проверки.

В этой связи интересна позиция Президиума ВАС РФ, высказанная им в Информационном письме от 17 марта 2003 г. N 71. По мнению ВАС РФ, в силу отсутствия в статье 88 НК РФ специального срока для вынесения решения по результатам камеральной налоговой проверки, такое решение должно быть принято в пределах срока самой проверки.

Таким образом, на сегодняшний день отсутствует какая-либо неопределенность в части исчисления сроков вынесения решения по материалам налоговой проверки.

Рассмотрение материалов проверки и вынесение решения по результатам проверки аналогично процедуре, установленной НК РФ в отношении выездной проверки.

При рассмотрении материалов налоговой проверки исследуются представленные доказательства. В ходе рассмотрения может быть принято решение о привлечении в случае необходимости к участию в этом рассмотрении свидетеля, эксперта, специалиста.

Порядок действий руководителя (заместителя руководителя) налогового органа при рассмотрении материалов проверки установлен пунктом 5 статьи 101 НК РФ. По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решения двух видов:

1) о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;

2) об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В настоящее время практика достаточно однозначна. По результатам проведения камеральной проверки налогоплательщик, налоговый агент может быть привлечен к налоговой ответственности.

Зачастую решение налогового органа, вынесенное по результатам камеральной проверки, обжалуется налогоплательщиком. Для обжалования вынесенного решения могут быть как формальные (нарушение процедуры), так и материальные основания (неверное применение налоговыми органами положений НК РФ). В арбитражной практике встречается много решений, когда правильное по существу решение налогового органа признается судом недействительным. Происходит это в тех случаях, когда налоговый орган не уведомляет налогоплательщика о том, что в отношении него осуществляется производство по делу о налоговом правонарушении.

Конституционный Суд РФ в Определении от 12 июля 2006 г. N 267-О указал на то, что, несмотря на отсутствие в законодательстве о налогах и сборах обязанности налогового органа составлять акт по результатам камеральной налоговой проверки, он обязан информировать налогоплательщика о проводимой проверке и должен обеспечить ему возможность представлять свои возражения. По смыслу положений статьи 88 Налогового кодекса налоговый орган обязан информировать налогоплательщика об обнаруженных ошибках при заполнении документов и налоговых правонарушениях и требовать от него соответствующих объяснений до вынесения руководителем (заместителем руководителя) налогового органа решения о привлечении к налоговой ответственности. При этом право на представление своих возражений у налогоплательщика возникает с момента предъявления налоговым органом требования представить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов, т.е. до принятия решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налоговый орган должен заранее извещать налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов не только выездной, но и камеральной налоговой проверки[[21]](#footnote-21).

В том случае, когда указанные нормы налоговым органом нарушаются, решение инспекции может быть признано недействительным.

С учетом изложенного суды сделали вывод о том, что в результате этого нарушения налогоплательщик был лишен возможности реализовать свои права на представление возражении и пояснений по поводу выявленных Инспекцией нарушений.

**Глава III. ВЫЕЗДНАЯ ПРОВЕРКА КАК ФОРМА КОНТРОЛЯ**

**3.1 Понятие и сущность выездной налоговой проверки**

Выездная налоговая проверка - наиболее серьезная форма контроля. Возможно, поэтому процедура ее проведения в наибольшей степени регламентирована. Представляется, что при создании первого кодифицированного акта в области налогообложения в современной России законодатель исходил из того, что именно выездная проверка будет являться главным мероприятием налогового контроля, в связи с чем именно порядку ее проведения и в дальнейшем рассмотрения материалов проверки посвящена глава 14 НК РФ. Камеральную же проверку рассматривали как проверку текущей отчетности, ее цель сводилась к исправлению неточностей и мелких огрех в представленной отчетности. Вероятно, этим объясняется тот факт, что статья 88 НК РФ ("Камеральная налоговая проверка") изначально не содержала указание на составление акта по результатам проверки и, как следствие, на возможность применения мер налоговой ответственности[[22]](#footnote-22).

Выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика в отличие от камеральной проверки, осуществляемой в налоговом органе. Это позволяет налоговым органам проверить различные направления и аспекты деятельности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой налогов и сборов. Необходимо признать, что при проведении выездной проверки налоговые органы обладают гораздо большим количеством правомочий в сравнении с проведением камеральной проверки. Например, при проведении выездной проверки инспекция вправе провести осмотр (ст. 92 НК РФ), выемку документов (ст. 94 НК РФ).

Зачастую проведение выездной проверки является мощным дестабилизирующим фактором. И дело не в том, что в ходе проверки могут быть обнаружены нарушения, влекущие доначисление налоговых платежей, передачу материалов в правоохранительные органы. Дело в том, что появление сотрудников налоговых органов на территории организации, как правило, влечет нарушение повседневной деятельности, необходимость копирования документов, отвлечение сотрудников от их основных обязанностей. К тому же, как правило, в период нахождения проверяющих на предприятии бухгалтерия стремится внести возможные исправления в документацию, иногда наспех, что только накаляет атмосферу и создает потенциальную возможность для совершения ошибки, которая впоследствии может дорого обойтись компании.

По мнению ряда авторов, проведение налоговой проверки на территории налогоплательщика создает прекрасную почву для различного рода злоупотреблений и нарушений как со стороны налогоплательщика, так и со стороны сотрудников налоговых органов. Нередки случаи, когда прямой контакт, устанавливаемый между налогоплательщиком и проверяющим лицом, ведет к попыткам "договориться" в обмен на игнорирование действительных и мнимых нарушений. Опять же необходимость достижения плановых показателей по собираемости налогов ведет к тому, что должностные лица налоговых органов зачастую выходят за рамки служебных полномочий, проводя отдельные контрольные действия с нарушениями и тем самым нанося ущерб деятельности налогоплательщика.

Внесенные с 1 января 2007 года изменения в НК РФ внесли некоторую ясность в толкование статьи 89 НК РФ. Появились более четкие правила о месте, времени и предмете проведения выездных проверок, а также о периоде их охвата. Изменились нормы о количестве выездных проверок, в том числе нормы о повторных проверках.

Добавлены положения, предписывающие налогоплательщику при проведении выездной проверки обеспечить возможность для ознакомления должностных лиц налоговых органов с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов. При этом знакомиться с подлинниками документов допускается только на территории налогоплательщика за исключением случаев, когда производится выемка документов или выездная проверка осуществляется по месту нахождения налоговой инспекции.

В письме Минфина России от 12 июля 2007 г. N 03-02-07/1-327 содержится ответ на вопрос, вправе ли должностное лицо налогового органа, проводящее выездную налоговую проверку, выносить с территории (помещения) проверяемого налогоплательщика представленные ему для проверки копии документов? Обязано ли оно после проведенной налоговой проверки вернуть представленные на основании статьи 93.1 НК РФ документы и их копии?

Рассматривая указанную ситуацию, Минфин России указал следующее: при проведении выездной налоговой проверки у налогоплательщика могут быть истребованы необходимые для проверки документы в порядке, установленном статьей 93 кодекса, которые представляются в виде заверенных проверяемым лицом копий.

Кодексом не предусмотрена обязанность налоговых органов возвращать представленные им копии документов. 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 статьей 94 кодекса (п. 12 ст. 89 НК РФ).

Налоговый орган вправе изъять подлинники документов проверяемого лица в порядке, предусмотренном статьей 94 кодекса, в случаях, если для проведения мероприятий налогового контроля недостаточно таких копий документов и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены (п. 8 ст. 94 НК РФ).

Указанное означает, что налоговый орган фактически при любых обстоятельствах может изъять первичные документы, ведь действующее законодательство не требует расшифровывать, какими именно основаниями думать, что документы будут уничтожены, обладает налоговый орган.

В соответствии со статьей 89 НК РФ выездная налоговая проверка проводится на территории налогоплательщика. В случае если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, она может проводиться по месту нахождения налогового органа. На это указано и в письме ФНС России от 22 октября 2007 г. N ШТ-6-03/809 "О направлении письма Минфина России от 19.06.2007 N 03-07-08/160". Ранее такого права у налогоплательщиков не было.

Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. Решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту нахождения организации. При этом решение о проведении выездной налоговой проверки в обязательном порядке должно содержать, в частности, сведения о должностях, фамилиях и инициалах сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки (п. 2 ст. 89 НК РФ).

Форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки утверждена приказом ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892 "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению акта налоговой проверки". Допущены к проведению проверки могут быть только те лица, которые указаны в решении руководителя, что следует из пункта 1 статьи 91 НК РФ. В соответствии с указанной нормой доступ на территорию или в помещение налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента должностных лиц налоговых органов, непосредственно проводящих налоговую проверку, осуществляется при предъявлении этими лицами служебных удостоверений и решения руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки этого налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента[[23]](#footnote-23).

Налогоплательщик вправе не пускать на свою территорию сотрудника налогового органа, который не указан в решении либо указан в решении, подписанном неуполномоченным лицом. И в этом случае налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности по статье 19.4 Кодекса РФ об административных правонарушениях за неповиновение законному распоряжению или требованию должностного лица органа, осуществляющего государственный надзор (контроль), а равно воспрепятствование осуществлению этим должностным лицом служебных обязанностей.

Не стоит забывать, что выездная проверка может быть проведена и в отношении предпринимателя. Предприниматель в силу ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и предпринимателей" регистрируется по месту жительства. Следовательно, формально выездная налоговая проверка должна проводиться по месту жительства предпринимателя. Однако статья 91 НК РФ ограничивает право налоговых органов на доступ в жилые помещения, где проживают физические лица-налогоплательщики, помимо воли проживающих в них физических лиц (т.е. не только налогоплательщиков). В пункте 5 статьи 91 НК РФ предусмотрено, что это может быть сделано только в случаях, установленных федеральным законом, или на основании судебного решения. Однако если физическое лицо-налогоплательщик или проживающие в жилом помещении иные физические лица выступают против доступа должностных лиц налогового органа, сумма налога может быть определена расчетным путем (подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ).

Решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица. Решение о выездной проверке в отношении крупнейшего налогоплательщика выносит та налоговая инспекция, в которой он состоит на учете. Выездная налоговая проверка филиала (или представительства) проводится на основании решения налогового органа по месту нахождения обособленного подразделения. Предметом проведения проверок обособленных подразделений могут быть вопросы правильности исчисления и своевременности уплаты региональных и местных налогов.

В отношении иностранных организаций, открывших на территории России филиалы или представительства, также может быть проведена выездная налоговая проверка. Решив организовать представительства или филиалы на территории России, иностранная организация должна встать на учет в налоговой инспекции по месту нахождения своих филиалов (представительств). Сделать это необходимо в течение 30 дней с момента начала деятельности филиала (представительства). Согласно статье 11 НК РФ иностранными организациями признаются юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации. Поскольку иностранные организации не имеют место нахождения на территории Российской Федерации, определяемое статьей 54 Гражданского кодекса Российской Федерации, вышеуказанные нормы НК РФ в отношении иностранных организаций применяются с учетом Положения об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций, утвержденного приказом МНС России от 7 апреля 2000 г. N АП-3-06/124. Письмом Минфина России от 19 июня 2007 г. N 03-07-08/160 разъяснено, что инспекция вправе проводить выездные налоговые проверки иностранных организаций по месту их учета в налоговых органах.

Согласно пункту 6 статьи 89 НК РФ выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев. 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 соответствии с пунктом 1 Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. N 506 (далее - Положение), ФНС России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов.

Приказом ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892 (далее - Приказ N САЭ-3-06/892) утверждены Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки (далее - Основания продления срока). Подпунктом 2 пункта 3 Оснований продления срока предусмотрено, что основанием продления срока проведения выездной налоговой проверки может являться получение в ходе проведения выездной налоговой проверки информации от правоохранительных, контролирующих органов либо из иных источников, свидетельствующей о наличии у налогоплательщика нарушений налогового законодательства и требующей дополнительной проверки. Ранее аналогичное основание продления срока проведения выездной налоговой проверки содержалось в пункте 2 письма МНС России от 29 апреля 2004 г. N 06-4-03/640. Подпунктом 5 пункта 3 Оснований продления срока предусмотрено, что основанием продления срока проведения выездной налоговой проверки может являться также непредставление налогоплательщиком, плательщиком сбора, налоговым агентом в установленный в соответствии с пунктом 3 статьи 93 НК РФ срок документов, необходимых для проведения выездной налоговой проверки.

Подпунктом 4 пункта 3 Оснований продления срока предусмотрено, что основанием продления срока проведения выездной налоговой проверки может являться проведение проверок организаций, имеющих в своем составе несколько обособленных подразделений.

Согласно пункту 4 Оснований продления срока для продления срока проведения 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 налоговой проверки принимает руководитель (заместитель руководителя) управления ФНС России по субъекту Российской Федерации, за исключением случаев продления сроков повторной выездной налоговой проверки, проводимой в порядке контроля за деятельностью налогового органа, выездной налоговой проверки крупнейшего налогоплательщика, а также выездной налоговой проверки, проводимой ФНС России (в этих случаях решение о продлении соответствующих сроков принимает руководитель (заместитель руководителя) ФНС России).

В соответствии с пунктом 2 приказа N САЭ-3-06/892 данный приказ применяется при проведении и оформлении результатов налоговых проверок и иных мероприятий налогового контроля, начатых после 31 декабря 2006 г. При получении в ходе проведения выездной налоговой проверки информации от правоохранительных органов, свидетельствующей о наличии у налогоплательщика нарушений налогового законодательства и требующей дополнительной проверки, налоговым органом может быть составлен запрос в предусмотренный приказом N САЭ-3-06/892 орган, по решению которого срок такой проверки может быть продлен.

Выездной налоговой проверкой могут быть охвачены только три года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки. Формулировка прежней редакции вызывала вопрос, что считать датой начала выездной проверки - дату вынесения решения о ее назначении или дату фактического начала контрольных мероприятий. В настоящее время в пункте 4 статьи 89 НК РФ содержится правило, что в рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

**3.2 Порядок проведения выездной налоговой проверки**

При проведении выездной налоговой проверки налоговый орган обладает внушительным количеством полномочий. В соответствии с нормами статей 90-98 НК РФ в ходе выездной налоговой проверки проводятся следующие мероприятия:

- истребование документов;

- инвентаризация имущества;

- осмотр;

- выемка (изъятие) документов;

- встречные проверки;

- привлечение свидетелей, специалистов, переводчиков;

- проведение экспертиз[[24]](#footnote-24).

Остановимся на рассмотрении некоторых из них подробнее. Во-первых, налоговый орган вправе допрашивать свидетеля. В соответствии с пунктом 1 статьи 90 НК РФ в качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. Не могут быть допрошены в качестве свидетеля только две категории лиц:

1) лица, которые в силу малолетнего возраста, своих физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля;

2) лица, которые получили информацию, необходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей, и подобные сведения относятся к профессиональной тайне этих лиц, в частности адвокат, аудитор.

Представляется, что в качестве свидетелей налогового правонарушения могут допрашиваться и директор, и главный бухгалтер, и иные сотрудники проверяемой организации. Правда, в этом случае они должны быть обязательно ознакомлены с правом не свидетельствовать против себя самого, закрепленным в статье 51 Конституции РФ. В статье 90 НК РФ содержится требование о предварительном письменном предупреждении свидетеля должностным лицом налогового органа об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний. Несоблюдение этой процедуры может повлечь недействительность протокола опроса свидетеля. Рассматривая одно из дел, ФАС СЗО в своем постановлении от 21 марта 2006 г. по делу N А56-6949/2005 пришел к выводу, что показания лиц, являющихся на момент подписания документов руководителями и главными бухгалтерами поставщиков общества, вне рамок уголовного или судебного производства не могут служить доказательствами по делу, поскольку об ответственности за дачу заведомо ложных показаний опрошенные лица не предупреждались. В другом деле суд разъяснил, что полученные органами внутренних дел в ходе проведения оперативно-розыскных мероприятий и переданные налоговым органам данные могут служить лишь поводом для проведения мероприятий налогового контроля, предусмотренных главой 14 НК РФ, и не являются основанием для принятия налоговым органом решения по результатам налоговых проверок. Такое решение должно основываться только на тех доказательствах (сведениях), которые получены и исследованы в рамках мероприятий налогового контроля (постановление ФАС СЗО от 16 декабря 2005 г. N А56-4080/2005).

Неявка без уважительных причин в налоговый орган лица, вызываемого в качестве свидетеля, влечет применение мер налоговой ответственности, предусмотренной статьей 128 Налогового кодекса Российской Федерации.

В письме Управления МНС России по г. Москве от 2 апреля 2003 г. N 11-15/17644 "Обзор результатов рассмотрения жалоб на решения налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц за 2002 год" приведена следующая ситуация: решением инспекции заявитель (физическое лицо) привлечен к налоговой ответственности, предусмотренной статьей 128 НК РФ, за неявку без уважительных причин лица, вызываемого в качестве свидетеля. По данным инспекции заявитель является учредителем юридического лица. Указанное юридическое лицо длительное время не представляло налоговую и бухгалтерскую отчетность.

Согласно подпункту 13 пункта 1 статьи 31 НК РФ налоговые органы вправе вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля. При этом в соответствии с пунктом 3 статьи 90 НК РФ физическое лицо вправе отказаться от дачи показаний только по основаниям, предусмотренным законодательством Российской Федерации.

Инспекцией в адрес заявителя направлено письмо с предложением явиться 2 апреля 2002 г. в инспекцию в качестве свидетеля для дачи показаний по деятельности вышеуказанного юридического лица. Данное письмо направлено по адресу места прописки заявителя и вручено адресату 21 марта 2002 г., о чем свидетельствует соответствующая отметка на уведомлении о вручении почтового отправления, копия которого представлена инспекцией в Управление. В установленный срок заявитель в инспекцию не явился. О наличии уважительных причин неявки заявителем ни в инспекцию, ни в Управление не сообщено. В связи с этим оснований для отмены решения налогового органа не имелось. Следовательно, в действиях заявителя содержатся признаки состава налогового правонарушения, ответственность за которое установлена статьей 128 НК РФ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 90 НК РФ показания свидетеля заносятся в протокол. К протоколу могут прилагаться фотографические снимки и негативы, киноленты, видеозаписи и другие материалы, выполненные при производстве действия (п. 5 ст. 99 НК РФ), которые являются способом закрепления доказательств. Форма протокола допроса свидетеля утверждена приказом ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338 (п. 4 ст. 31, п. 1 ст. 90 НК РФ, приложение 3 к вышеуказанному приказу). Из нее следует, что свидетелю должно быть объявлено о применении технических средств, в том числе об аудиозаписи, о чем должна быть сделана запись в протоколе.

Показания свидетеля являются доказательством совершенного правонарушения и в качестве доказательства оцениваются судом в случае, если между налогоплательщиком и инспекцией возник спор о результатах проведенной проверки. Нередко на практике возникает вопрос, могут ли использоваться в качестве самостоятельного доказательства сведения, полученные иными органами (например правоохранительными) в рамках проведения следственных или оперативно-розыскных действий. Представляется, что ответить на этот вопрос можно только отрицательно. Объяснения третьих лиц следует считать допустимыми доказательствами по делам о налоговых правонарушениях только в тех случаях, когда они получены в результате мероприятий налогового контроля налоговыми органами с соблюдением процедуры, предусмотренной НК РФ (ст. 90 НК РФ), но не в результате оперативно-розыскной деятельности.

При этом оперативно-розыскные мероприятия не являются мероприятиями налогового контроля (п. 1 ст. 82 НК РФ), и использование их результатов при рассмотрении дел о налоговых правонарушениях законом не предусмотрено (ст. 11 Закона от 12 августа 1995 г. N 144-ФЗ "Об оперативно-розыскной деятельности"). Результаты оперативно-розыскной деятельности выступают не доказательствами, а лишь сведениями об источниках фактов, а доказательствами становятся только после того, как будут надлежащим образом оформлены (п. 4 мотивировочной части Определения Конституционного Суда РФ от 4 февраля 1999 г. N 18-О). Надлежащим же оформлением в данном случае, как уже говорилось, может быть только протокол, составленный налоговыми органами. Поэтому, если в ходе оперативно-розыскных мероприятий получены какие-то сведения, которые могут стать доказательствами по делам о рассмотрении налоговых правонарушений, о них должно сообщаться налоговым органам для принятия ими соответствующих мер (п. 3 ст. 82 НК РФ).

Вместе с тем судебная практика по этому поводу неоднозначна. Иногда суды принимают такие сведения в качестве доказательств по делу.

Так, в своем постановлении от 10 января 2007 г. по делу N А43-8335/2005-34-333 ФАС Волго-Вятского округа указал следующее: "В спорной ситуации Общество не согласно с принятием судом в качестве доказательств по делу (по поставщикам обществ с ограниченной ответственностью "А", "Б" и "С") объяснений, которые получены от граждан сотрудниками внутренних дел, не участвовавшими в выездной налоговой проверке.

Согласно пункту 4 статьи 30, пункту 3 статьи 82 Кодекса, статье 4 Закона Российской Федерации от 21.03.1991 N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации" и пунктам 14, 15 Инструкции о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при осуществлении выездных налоговых проверок, утвержденной приказом Министерства внутренних дел Российской Федерации N 76, Министерства Российской Федерации по налогам и сборам N АС-3-06/37 от 22.01.2004, при осуществлении своих функций налоговые органы взаимодействуют с органами исполнительной власти, в том числе и с органами Министерства внутренних дел, посредством реализации полномочий, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и иными нормативными актами Российской Федерации.

В силу пункта 4 статьи 11 Закона Российской Федерации от 18.04.1991 N 1026-1 "О милиции" и статьи 6 Федерального закона от 12.08.1995 N 144-ФЗ "Об оперативно-розыскной деятельности" сотрудники органов внутренних дел могут получать от граждан и должностных лиц необходимые объяснения, сведения, справки, документы и копии с них, исследовать предметы и документы, обследовать помещения, здания, сооружения, участки местности, транспортные средства. Следовательно, суд правомерно принял в качестве доказательств по делу объяснения, полученные сотрудниками Главного управления внутренних дел Самарской области".

ФАС Западно-Сибирского округа в постановлении от 13 февраля 2006 г. N Ф04-185/2006 в основу принятого судебного акта положил свидетельские показания, указав следующее: "из объяснений гражданина В.М. Лукьянова, полученных УНП УВД Томской области, а также его свидетельских показаний в ходе судебного разбирательства следует, что он зарегистрировал ООО "СпецСнаб" на свое имя по просьбе незнакомого лица за денежное вознаграждение, однако финансово-хозяйственной деятельностью от имени указанной организации не занимался, спорные счета-фактуры от имени руководителя и главного бухгалтера ООО "СпецСнаб" не подписывал".

Часто показания свидетелей используются, когда налоговый орган пытается наказать работодателей за использование так называемых "конвертных схем". Анализ судебной практики показывает, что налоговикам редко удается доказать выплату "серой" зарплаты. Дело все в том, что основной своей опорой они считают показания работников, которых обычно бывает недостаточно для принятия судом решения в пользу инспекторов. Объяснения, зафиксированные в протоколах допросов свидетелей, должны быть подтверждены иными документами, иначе их нельзя считать объективными доказательствами. Кроме того, в силу пункта 5 статьи 90 НК РФ перед получением показаний инспектор должен предупредить свидетеля об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний и сделать отметку об этом в протоколе, которая удостоверяется подписью свидетеля.

Рассматривая одно из дел, ФАС Уральского округа отказал инспекции (см. постановление ФАС УО от 19 апреля 2007 г. N Ф09-2769/07-С2). Суть дела заключалась в том, что в инспекцию поступила письменная жалоба от работника, которая и стала основанием для проведения проверки. После этого опрос свидетеля с соблюдением процессуальных норм не проводился. Других подтверждений занижения налогооблагаемой базы инспекция не имела.

Суды отказывают налоговым органам и в том случае, если в показаниях фигурируют слова "приблизительно", "около" и пр. В принятом постановлении ФАС Северо-Западного округа от 6 июня 2007 г. по делу N А52-3834/2006/2 суд отметил: "из показаний физических лиц невозможно определить точную сумму дохода, выплаченную каждому из них Дмитриевым В.В. в 2004-2005 годах. Так, при определении сумм неучтенных доходов налоговый орган ссылается на неконкретные высказывания свидетелей (свидетели употребляют слова "около", "приблизительно"). Согласно части 1 статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований или возражений, а в силу части 5 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого решения, возлагается на орган, который принял данное решение. Поскольку налоговый орган не представил других доказательств перечисления предпринимателем неучтенных денежных выплат своим работникам, кроме протоколов допросов этих работников, содержащих противоречивые сведения и предположения, суды обоснованно признали недоказанными выводы инспекции о неудержании и неперечислении налога".

Часто используются свидетельские показания, когда в рамках выездной налоговой проверки налоговые органы пытаются доказать мнимость и притворность сделок. Опираясь на документальные свидетельства, доказать недействительность мнимых и притворных сделок практически невозможно. А свидетели дают суду ту информацию, которая позволяет определить реальное наличие правоотношений по сделке и их экономическую сущность.

Должностные лица, осуществляющие выездную проверку, вправе произвести в ее рамках осмотр:

- территории (автостоянок, взлетно-посадочных площадок, сельскохозяйственных угодий, открытых складов, хозяйственных дворов и т. п.);

- помещений (ангаров, офисов, подвальных, подсобных, иных помещений, принадлежащих налогоплательщику или используемых последним) (об особенностях проведения осмотра жилых помещений см. ст. 91 НК РФ);

- документов (бухгалтерского учета, отчетности, налоговых деклараций, расчетов, договоров, актов, ведомостей, справок, накладных);

- предметов (неустановленного оборудования, запасных частей, комплектующих изделий и т.д.).

Указанные выше правила допускают проведение осмотра лишь тех объектов, которые принадлежат данному налогоплательщику. Если осмотр затрагивает интересы других лиц, то по общему правилу его проводить нельзя. Согласно пункту 3 статьи 92 НК РФ осмотр производится в присутствии понятых. В соответствии с пунктом 5 статьи 92 НК РФ о производстве осмотра составляется протокол. Кроме того, в проведении осмотра вправе участвовать лицо, в отношении которого осуществляется налоговая проверка, или его представитель, а также специалисты. В необходимых случаях при осмотре производятся фото- и киносъемка, видеозапись, снимаются копии с документов или другие действия (п. 4 ст. 92 НК РФ).

При осмотре независимо от оснований и обстоятельств его проведения, как уже указывалось, должны присутствовать понятые в количестве не менее двух человек. Ими не могут быть должностные лица ИФНС, работники проверяемого налогоплательщика и иные заинтересованные лица. Понятые обязаны удостоверить в протоколе (акте осмотра) факт, содержание и результаты осмотра, производившегося в их присутствии. Перечень прав и обязанностей понятых одинаков при проведении любых мероприятий налогового контроля с их участием. Также при осмотре должны присутствовать должностные лица или представители налогоплательщика. Замечания всех присутствующих вносятся в протокол[[25]](#footnote-25).

К наиболее распространенным нарушениям, совершаемым должностными лицами ИФНС при проведении осмотра, ряд авторов относят следующие:

1. Отсутствие понятых. Данное нарушение является достаточным основанием для признания недействительными результатов осмотра, что в определенных случаях позволяет оспорить результаты налоговой проверки в целом.

2. Неполное указание всех необходимых реквизитов протокола (даты, места и т.д.). Если подобные нарушения значительны, у налогоплательщика будут шансы поставить под сомнение результаты осмотра.

3. Отсутствие подробного описания осматриваемых предметов, документов и помещений, а также информации, имеющей существенное значение для установления достоверности данных осмотра. В этом случае также все зависит от серьезности допущенных нарушений. Серьезным нарушением, как правило, является отсутствие подробного указания идентификационных признаков перечисляемых документов (даты, номера, вида документа, кем он составлен). Нарушением, не позволяющим сделать вывод о достоверности данных осмотра, считается отсутствие указания в протоколе осмотра, например, способа, которым был произведен замер торговой площади у плательщика ЕНВД.

4. Проведение осмотра вне рамок выездной проверки при отсутствии согласия на него налогоплательщика (или указания в протоколе на то, что такое согласие было получено), а также вне случаев, описанных выше. Как и отсутствие понятых, данное нарушение является достаточным основанием для "обнуления" результатов осмотра ввиду незаконности его проведения.

Нарушение порядка проведения осмотра и оформления его результатов относится к процессуальным нарушениям. Рассматривая конкретный налоговый спор, суд исходит из серьезности таких нарушений, последствий, которые они влекут, возможности восполнить отсутствующую информацию. Если суд придет к выводу, что специалистам ИФНС не удалось достоверно доказать правомерность привлечения к ответственности, обоснованность и правильность расчета недоимки и пеней, он вынесет решение в пользу налогоплательщика (см., например, постановление ФАС СЗО от 22 декабря 2003 г. N А56-12897/03). При этом необходимо помнить, что несоблюдение сотрудниками налогового органа установленных законодательством процедур проведения осмотра не влечет автоматического признания решения о доначислении налога и привлечении к налоговой ответственности недействительным. Например, ФАС ЦО при рассмотрении дела установил факт фальсификации работниками ФНС протоколов осмотра. Однако приняв во внимание наличие в материалах дела других документов и сведений, подтверждающих факт совершения налогового правонарушения (договоров на аренду торговых мест), направил дело на новое рассмотрение в первую инстанцию (постановление ФАС ЦО от 5 марта 2003 г. N А35-983/02А).

Осмотр часто используется при проверке правильности исчисления ЕНВД, поскольку во многих случаях величина исчисления данного налога зависит от площади, занимаемой налогоплательщиком.

Как правило, при осмотрах объектов организации торговли (общественного питания) сотрудники налогового органа самостоятельно производят замеры площади торгового зала (зала для обслуживания посетителей). Если при осмотрах для измерения площадей не привлекались специалисты, то суды практически единодушно не принимают результаты таких осмотров в качестве доказательств (постановления ФАС ПО от 28 апреля 2005 г. N А55-14810/2004-43, ФАС ВВО от 22 февраля 2005 г. N А79-6695/2004-СК1-6593, от 29 ноября 2004 г. N А79-3216/2004-СК1-3262, от 18 августа 2003 г. N А38-1130-14/128-03).

При этом суды обосновывают свою позицию тем, что:

- должностные лица инспекции не обладают специальными познаниями и навыками, необходимыми для правильного определения площади. Для выполнения конкретных действий (замер площадей, используемых для осуществления предпринимательской деятельности) налогового контроля в соответствии с пунктом 1 статьи 96 НК РФ должны привлекаться на договорной основе специалисты, обладающие соответствующими знаниями и навыками;

- измерительные приборы, которыми пользуются сотрудники инспекции при измерениях, не проходят метрологического контроля.

В то же время если для осмотров привлекаются специалисты БТИ, результаты таких осмотров могут использоваться при налоговых проверках и свидетельствовать о занижении величины физического показателя "площадь торгового зала" (постановление ФАС ВВО от 9 ноября 2005 г. N А79-4672/2005).

Право обследовать с соблюдением соответствующих правил при осуществлении своих полномочий любые используемые для извлечения доходов либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения организаций и граждан предоставлено налоговым органам также пунктом 4 статьи 7 Закона РФ "О налоговых органах Российской Федерации". При этом согласно вышеназванной норме в случаях отказа граждан допустить должностных лиц налоговых органов к обследованию вышеуказанных помещений налоговые органы вправе определять налогооблагаемый доход таких лиц на основании документов, свидетельствующих о получении ими доходов, и с учетом обложения налогами лиц, занимающихся аналогичной деятельностью.

Особого рассмотрения заслуживает и такое полномочие налогового органа, как выемка (ст. 94 НК РФ).

В соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 31 НК РФ налоговые органы имеют право производить выемку документов у налогоплательщика, плательщика агента или налогового агента при проведении налоговых проверок в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены.

Пункт 14 статьи 89 НК РФ устанавливает, что 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 статьей 94 НК РФ. Вышеизложенные нормы повторены в положениях пункта 8 статьи 94 НК РФ. Так, в случаях, если для проведения мероприятий налогового контроля недостаточно копий документов проверяемого лица и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинники документов в порядке, предусмотренном статьей 94 НК РФ. При изъятии таких документов с них изготавливают копии, которые заверяются должностным лицом налогового органа и передаются лицу, у которого они изымаются. При невозможности изготовить или передать изготовленные копии одновременно с изъятием документов налоговый орган передает их лицу, у которого документы были изъяты, в течение пяти дней после изъятия. НК РФ различает:

- выемку документов (например, налоговых деклараций, расчетов, ведомостей, учредительных документов, лицензий, договоров);

- выемку предметов (компьютеров, других видов оргтехники, сейфов, любых иных предметов, имеющих значение для правильного и своевременного исчисления и уплаты налога).

Выемка производится лишь в том случае, если:

- осуществляется выездная налоговая проверка. В случае отказа налогоплательщика (иного лица, у которого она проводится) представить в налоговый орган истребуемые последним документы допускается применение выемки и вне рамок выездной проверки (п. 2 ст. 93 НК РФ);

- должностное лицо, осуществляющее данную проверку, составляет мотивированное постановление о выемке. В этом документе обосновывается (со ссылкой как на фактические обстоятельства, так и на соответствующие акты законодательства о налогах) необходимость выемки, указываются порядок ее производства, время, место, способ выемки, перечень документов (предметов), подлежащих изъятию.

Постановление подписывается лицом, его составившим (с указанием даты и места составления);

- упомянутое постановление утверждено руководителем (его заместителем) налогового органа, производящего выездную проверку. При осуществлении выемки (для целей налогообложения) не требуется санкция прокурора. В связи с указанным расхождением данной статьи с нормами процессуального законодательства следует иметь в виду, что для целей налогообложения приоритет имеют правила статьи 94 НК РФ.

Запрещается выемка в ночное время. При этом ночным считается время с 10 часов вечера до 6 часов утра.

Порядок производства выемки регулируется не только статьей 94 НК РФ, но и Инструкцией "О порядке изъятия должностным лицом государственной налоговой инспекции документов, свидетельствующих о сокрытии (занижении) прибыли (дохода) или сокрытии иных объектов от налогообложения, у предприятий, учреждений, организаций и граждан", утвержденной письмом Министерства финансов РСФСР от 26 июля 1991 г. N 16/176.

В соответствии с данной Инструкцией в объем и состав документов, подлежащих изъятию, включаются: первичные документы, денежные документы, планы, сметы, декларации и иные документы, связанные с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей в бюджет, а также другие справочные материалы и расчеты, за исключением документов, содержащих сведения, составляющие государственную тайну, определенную в установленном законодательством порядке.

Изъятие документов у предприятий, учреждений, организаций и граждан производится на основании письменного мотивированного постановления должностного лица инспекции, которое производит проверку. Постановление о производстве изъятия оформляется на бланке установленной формы.

Изъятие документов производится в присутствии должностных лиц, при этом они имеют право делать заявления по поводу этих действий, подлежащие занесению в протокол изъятия[[26]](#footnote-26).

В отдельных случаях для оказания организационной и технической помощи при производстве изъятия документов руководители инспекции приглашают в помощь должностному лицу, производящему изъятие документов, соответствующих специалистов с оплатой по трудовому соглашению согласно действующему законодательству. В тех случаях, когда должностные лица оказывают противодействие изъятию документов или существует реальная угроза их уничтожения, сокрытия и т.п., помощь инспектору в изъятии документов оказывают сотрудники МВД.

Перед производством изъятия документов должностное лицо налоговой инспекции определяет перечень необходимых документов, подлежащих изъятию, и устанавливает место их нахождения или хранения. При производстве изъятия документов предъявляется постановление о производстве изъятия документов, а в случаях отказа в их добровольной выдаче документы изымаются должностным лицом налоговой инспекции с участием представителей органов внутренних дел.

Должностное лицо налоговой инспекции, производящее изъятие документов, подвергает тщательному осмотру подлежащие изъятию документы в местах их хранения, а в случае непригодности к их дальнейшему осмотру недооформленные тома документов (неподшитые, непронумерованные и т.д.) в его присутствии дооформляются должностными лицами организации.

При этом должностным лицом налоговой инспекции, производящим изъятие документов, одновременно составляется специальная опись изъятых документов и производится фиксация их содержания, а в необходимых случаях оформляются копии изъятых документов, о чем указывается в протоколе изъятия. В случае пропажи или гибели документов на предприятии по предложению должностного лица налоговой инспекции, производящего изъятие документов, руководитель предприятия назначает комиссию по расследованию причины пропажи или гибели документов, а гражданин представляет органам налоговой инспекции письменное объяснение причин гибели или пропажи документов.

Если руководитель предприятия, учреждения, организации и гражданин откажется от подписания протокола изъятия, должностное лицо налоговой инспекции, производящее изъятие документов, делает об этом отметку в протоколе изъятия, при этом отказавшимся от подписи должностным лицам и гражданам предоставляется право дать письменное объяснение причин отказа, которое заносится в протокол изъятия. В заключительной части протокола изъятия указывается, что изъятые документы упакованы и переданы в полном объеме должностному лицу налоговой инспекции, производящему изъятие документов.

Изъятые документы передаются на хранение в налоговую инспекцию и хранятся в спецчасти до принятия решения руководителем налоговой инспекции об их осмотре, проверке и исследовании. При отсутствии злоупотреблений изъятые документы возвращаются предприятиям, учреждениям, организациям и гражданам с росписью в получении документов или заказной корреспонденцией по почте. В случаях обнаружения злоупотреблений для проведения бухгалтерской или специальной экспертизы изъятые у предприятий, учреждений, организаций и граждан документы по решению руководителей налоговой инспекции передаются в следственные органы, о возврате документов решение принимают следственные органы, о чем также сообщается письменно налоговой инспекции и руководителям предприятий, учреждений, организаций и гражданам.

Относительно использования полномочия налогового органа по выемке документов сложилась определенная судебная практика. Например, в том случае, если все документы были представлены проверяющим своевременно и в полном объеме, на их основании проводилась налоговая проверка и у налогового органа не было сомнений в том, что подлинные документы будут уничтожены или сокрыты, суд признает действия налогового органа по выемке документов налогоплательщика, совершенные без соблюдения требований статьи 93 и пункта 8 статьи 94 НК РФ, нарушающими права налогоплательщика (постановление ФАС МО от 12 июля 2006 г. по делу N КА-А40/6276-06). Если выемка документов налогоплательщика произведена на территории инспекции, то она также признается судом совершенной вне рамок выездной налоговой проверки, что противоречит положениям статей 31, 89, 93 и 94 НК РФ (постановление ФАС СЗО от 20 марта 2006 г. по делу N А56-24110/04).

Также одно из полномочий налоговых органов, заслуживающее детального рассмотрения, - проведение экспертизы (ст. 95 НК РФ).

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

Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. В постановлении указываются основания для назначения экспертизы, фамилия эксперта и наименование организации, в которой должна быть произведена экспертиза, вопросы, поставленные перед экспертом, и материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта. Должностное лицо налогового органа, которое вынесло постановление о назначении экспертизы, обязано ознакомить с этим постановлением проверяемое лицо и разъяснить его права. Проверяемое лицо имеет право:

1) заявить отвод эксперту;

2) просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц;

3) представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта;

4) присутствовать с разрешения должностного лица налогового органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту;

5) знакомиться с заключением эксперта.

Эксперт вправе знакомиться с материалами проверки, относящимися к предмету экспертизы, заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов. Эксперт дает заключение в письменной форме от своего имени. В заключении эксперта излагаются проведенные им исследования, сделанные в результате их выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы. Если эксперт при производстве экспертизы установит имеющие значение для дела обстоятельства, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение. Эксперт может отказаться от дачи заключения, если предоставленные ему материалы являются недостаточными, или если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы.

Заключение эксперта или его сообщение о невозможности дать заключение предъявляются проверяемому лицу, которое имеет право дать свои объяснения и заявить возражения, а также просить о постановке дополнительных вопросов эксперту и о назначении дополнительной или повторной экспертизы.

Приказом Минюста России от 20 декабря 2002 г. N 347 утверждена Инструкция по организации производства судебных экспертиз в судебно-экспертных учреждениях системы Минюста России, которая определяет условия и порядок организации производства судебных экспертиз в государственных судебно-экспертных учреждениях системы Минюста России в соответствии с требованиями в том числе и НК РФ.

**3.3 Оформление результатов выездной налоговой проверки**

С 1 января 2007 года у налоговых органов появилось право приостанавливать выездные налоговые проверки по решению руководителя (заместителя руководителя) инспекции. Ранее несмотря на отсутствие законодательного закрепления данного права налоговые органы все равно им пользовались. При этом суды поддерживали налоговые органы и подтверждали их право приостанавливать налоговые проверки, указывая, что НК РФ запрета на приостановление налоговых проверок не содержит.

Так, в постановлении от 3 ноября 2005 г. N Ф04-7651/2005 г. ФАС Западно-Сибирского округа указал следующее: "арбитражным судом установлено, что решения о приостановлении проверок налоговыми органами выносятся на основании Инструкции МНС РФ от 10.04.2000 N 60 "О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах", которая такую возможность предусматривает.

В частности, абзац 13 пункта 1.10.2 указанной Инструкции содержит положение, предоставляющее налоговым органам право приостанавливать выездные налоговые проверки.

Конституционный Суд Российской Федерации также подтвердил законность приостановления течения выездной налоговой проверки. В постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 16.07.2004 N 14-П указано, что налоговые органы наделены правом как проводить проверки и определять их продолжительность в установленных рамках, так и принимать в необходимых случаях решение об их приостановлении. Согласно пункту 3.2 данного постановления срок проведения выездной налоговой является суммой периодов, в течение которых проверяющие находятся на территории проверяемого налогоплательщика, порядок же календарного исчисления сроков, установленный статьей 6.1 Налогового кодекса Российской Федерации, в этих случаях не применяется".

По одному из дел ФАС Центрального округа указал: "ссылка заявителя кассационной жалобы на отсутствие у инспекции права на приостановление налоговой проверки является ошибочной в силу того, что Налоговый кодекс РФ не содержит запрета на приостановление налоговой проверки. Этот вывод следует также из правовой позиции, отраженной в постановлении Конституционного Суда от 16.07.2004 N 14-П. Возможность приостановления налоговой проверки предусмотрена Инструкцией МНС РФ от 10.04.2000 N 60 "О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о правонарушениях законодательства о налогах и сборах", утвержденной приказом МНС РФ от 10.04.2000 N АП-3-16/138, что соответствует п. 2 ст. 4, п. 2 и п. 3 ст. 31 Налогового кодекса РФ и не противоречит ст.ст. 87, 89 Налогового кодекса РФ".

До 1 января 2007 года случаи, когда налоговый орган вправе приостановить выездную налоговую проверку, не были ограничены. Общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки не устанавливался. В случае если по решению руководителя (заместителя руководителя) налогового органа выездная налоговая проверка была приостановлена, то в акте выездной налоговой проверки приводились дата и номер соответствующего решения, а также период, на который указанная проверка была приостановлена (п. 1.10.2 разд. I Инструкции МНС России от 10 апреля 2000 г. N 60 "О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах", утвержденной приказом МНС России от 10 апреля 2000 г. N АП-3-16/138).

В настоящее время такие случаи определены. Согласно пункту 9 статьи 89 НК РФ руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки для:

1) истребования документов (информации) в соответствии с пунктом 1 статьи 93.1 НК РФ;

2) получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров РФ. К таким соглашениям можно отнести Соглашение об обмене информацией между налоговыми и таможенными органами государств - членов евразийского экономического сообщества (Алматы, 25 января 2002 г.), Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Болгарии о сотрудничестве и обмене информацией по вопросам соблюдения налогового законодательства (София, 2 марта 2003 г.). В случае если проверка была приостановлена по этому основанию, но в течение шести месяцев налоговый орган не смог получить запрашиваемую информацию от иностранных государственных органов, срок приостановления проверки может быть увеличен еще на три месяца (п. 9 ст. 89 НК РФ). Необходимо отметить, что это единственное основание, по которому можно продлить общий срок приостановления проверки свыше шести месяцев;

3) проведения экспертиз;

4) перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке. В практике возмещения экспортного НДС достаточно много споров, возникающих из-за того, что налогоплательщик представляет документы на иностранном языке, а налоговый орган отказывает в возмещении только потому, что документы не переведены на русский язык (см., например, постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 16 марта 2004 г. по делу N Ф04/1335-405/А27-2004, ФАС Московского округа от 24 января 2006 г. по делу N КА-А40/13839-05-П, ФАС Московского округа от 7 декабря 2005 г. по делу N КА-А40/12189-05). В основном суды встают на сторону налогоплательщика, так как налоговый орган не использует свое право на привлечение переводчика.

В соответствии с пунктом 1 статьи 93.1 НК РФ должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), эти документы (информацию).

Приостановление проведения выездной налоговой проверки по основанию, указанному в подпункте 1 пункта 9 статьи 89 НК РФ, допускается не более одного раза по каждому лицу, у которого истребуются документы[[27]](#footnote-27).

Абзацем 8 пункта 9 статьи 89 НК РФ установлено, что общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки не может превышать шесть месяцев. В случае если проверка была приостановлена по основанию, указанному в подпункте 2 названного пункта 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.

В силу пункта 5 статьи 93 НК РФ в ходе проведения налоговой проверки налоговые органы не вправе истребовать у проверяемого лица документы, ранее представленные в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного проверяемого лица. Указанное ограничение не распространяется на случаи, когда документы ранее представлялись в налоговый орган в виде подлинников, возвращенных впоследствии проверяемому лицу, а также на случаи, когда документы, представленные в налоговый орган, были утрачены вследствие непреодолимой силы.

При этом приостановление проведения выездной налоговой проверки в связи с истребованием у контрагента или иных лиц документов, касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика, в соответствии с пунктом 1 статьи 93.1 НК РФ допускается не более одного раза по каждому лицу, у которого истребуются документы.

Общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки не может превышать шести месяцев. В случае если проверка была приостановлена в связи с запросом информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров РФ, срок приостановления указанной проверки может быть увеличен на три месяца, если запрашиваемая информация не была получена в течение шести месяцев.

На время приостановления выездной налоговой проверки налогоплательщику возвращаются все документы, истребованные при проверке (кроме тех, которые были изъяты при выемке), а также прекращаются все действия на территории налогоплательщика, связанные с проверкой.

В последний день проведения проверки инспекторы обязаны составить справку, в которой должен быть зафиксирован предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику. Отныне любой запрос документов либо пояснений, а также нахождение проверяющих на территории организации является незаконным, так как выходит за рамки проверки.

Приказом ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892 утверждены требования к составлению акта налоговой проверки.

В соответствии со статьей 100 Налогового кодекса Российской Федерации в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке уполномоченными должностными лицами налогового органа должен быть составлен акт выездной проверки.

Акт проверки должен содержать систематизированное изложение документально подтвержденных фактов нарушений законодательства о налогах и сборах и иных имеющих значение обстоятельств, выявленных в процессе проверки, или указание на отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи кодекса, предусматривающие ответственность за выявленные налоговые правонарушения.

Акт выездной налоговой проверки должен быть составлен на бумажном носителе на русском языке и иметь сквозную нумерацию страниц. Акт налоговой проверки должен состоять из трех частей: вводной, описательной и итоговой.

Вводная часть акта выездной налоговой проверки представляет собой общие сведения о проводимой проверке и проверяемом лице, его филиале, представительстве и должна содержать:

- номер акта проверки (присваивается акту при его регистрации в налоговом органе);

- наименование места составления акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки;

- дату акта проверки. Под указанной датой понимается дата подписания акта лицами, проводившими проверку;

- должности, фамилии, имена, отчества лиц, проводивших проверку, их классные чины (при наличии), с указанием руководителя проверяющей группы (бригады), а также наименование налогового органа, который они представляют. В случае привлечения к проведению налоговой проверки сотрудников органов внутренних дел во вводной части акта указываются их должности, фамилии, имена, отчества, а также наименование правоохранительного органа, который они представляют;

- дату и номер решения руководителя (заместителя руководителя) налогов и прочие общие основания, идентифицирующие проведенную проверку.

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

Содержание описательной части акта выездной налоговой проверки должно соответствовать определенным требованиям. В качестве таковых названы:

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

По каждому отраженному в акте факту нарушения законодательства о налогах и сборах должны быть четко изложены:

- вид нарушения законодательства о налогах и сборах, способ и иные обстоятельства его совершения, налоговый период, к которому нарушение законодательства о налогах и сборах относится;

- оценка количественного и суммового расхождения между заявленными в налоговых декларациях (расчетах) данными, связанными с исчислением и уплатой (удержанием, перечислением) налогов (сборов), и фактическими данными, установленными в ходе проверки;

- ссылки на первичные бухгалтерские документы (с указанием в случае необходимости бухгалтерских проводок по счетам и порядка отражения соответствующих операций в регистрах бухгалтерского, налогового учета) и иные доказательства, подтверждающие наличие факта нарушения;

- квалификация совершенного правонарушения со ссылками на соответствующие нормы кодекса, законодательных и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, которые нарушены проверяемым лицом.

б) полнота и комплексность отражения в акте всех существенных обстоятельств, имеющих отношение к фактам нарушений законодательства о налогах и сборах.

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

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

Итоговая часть акта выездной налоговой проверки должна содержать:

- сведения об общих суммах выявленных при проведении проверки неуплаченных налогов (сборов); об исчисленных в завышенных размерах налогах (сборах), сведения о других установленных проверкой фактах нарушений;

- предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений. Например, взыскание недоимки по налогам и сборам, пеней за несвоевременную уплату (неперечисление) налогов и сборов, приведение налогоплательщиком учета своих доходов (расходов) и объектов налогообложения в соответствии с установленным законодательством порядком и т.д.;

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

Акт налоговой проверки должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем).

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

Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в течение 15 дней со дня получения акта налоговой проверки вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Налоговый контроль представляет собой вид деятельности уполномоченных органов по вопросу соблюдения и исполнения требований законодательства в области исчисления и уплаты налогов и сборов.

Среди форм налогового контроля налоговые проверки занимают основное место, поскольку являются наиболее эффективными и значимыми. Налоговая проверка, на наш взгляд, направлена не только на установление фактов нарушения законодательства о налогах и сборах, в результате которых государством недополучены суммы причитающихся к уплате налогов и сборов, но и на предупреждение нежелательных последствий несоблюдения налогового законодательства.

Целью любой проверки является контроль за соблюдением налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах.

Одной из важнейших проблем системы налогового администрирования является проблема направленности налоговых органов на собираемость налогов. В иностранных государствах для осуществления налогового контроля создаются специализированные налоговые управления (отделы, дирекции и др.).

В рамках реализации основных направлений налогового реформирования помимо совершенствования отдельных налогов достигнуто определенное упрощение налоговой системы путем отмены налога с продаж, налога на имущества, переходящего в порядке наследования и дарения. Положительным результатом налогового реформирования также является введение специальных налоговых режимов в виде упрощенной системы налогообложения и единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Налоговый контроль осуществляется путем применения различных приемов и способов, а также использования специальных процедур. Совокупность приемов, способов и процедур образует методы налогового контроля. К методам налогового контроля можно отнести визуальный осмотр, арифметическую и формальную проверку документов, сопоставление данных, выборочный и сквозной методы проверки документов и т. д.

Как уже отмечалось ранее, субъекты налогообложения обязаны вносить налоговые платежи в установленных размерах и в определенные сроки в бюджет РФ. Но в нашей стране на данном этапе реформирования государственного устройства и налоговой системы в частности исполнение этой обязанности пока оставляет желать лучшего. Причем уклонение от уплаты налогов осуществляется законными и незаконными методами, что свидетельствует о несовершенстве налогового законодательства.

Таким образом, сейчас в первую очередь необходимо совершенствовать законодательную базу, регулирующую организацию и осуществление налогового контроля. При этом надо взять самое лучшее и подходящее для наших условий из зарубежного опыта в этой области.

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

Выездная налоговая проверка - наиболее серьезная форма контроля. Возможно, поэтому процедура ее проведения в наибольшей степени регламентирована.

Камеральную проверку рассматривали как проверку текущей отчетности, ее цель сводилась к исправлению неточностей и мелких огрех в представленной отчетности. Вероятно, этим объясняется тот факт, что статья 88 НК РФ ("Камеральная налоговая проверка") изначально не содержала указание на составление акта по результатам проверки и, как следствие, на возможность применения мер налоговой ответственности.

Выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика в отличие от камеральной проверки, осуществляемой в налоговом органе. Это позволяет налоговым органам проверить различные направления и аспекты деятельности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой налогов и сборов. Необходимо признать, что при проведении выездной проверки налоговые органы обладают гораздо большим количеством правомочий в сравнении с проведением камеральной проверки. Например, при проведении выездной проверки инспекция вправе провести осмотр (ст. 92 НК РФ), выемку документов (ст. 94 НК РФ).

Совершенствование форм и методов налогового контроля должно происходить по следующим направлениям:

-увеличение количества совместных проверок с органами федеральной службы налоговой полиции;

- повторные проверки предприятий, допустивших сокрытие налогов в крупных размерах;

- проведение рейдов в вечернее и ночное время;

- проведение перекрестных проверок;

- использование косвенных методов исчисления налогооблагаемой базы при наличии законодательных норм.

Данный перечень путей совершенствования, конечно же, не является исчерпывающим. Необходимо искать дальнейшие направления улучшения контрольной работы налоговых органов, при этом мобилизуя усилия на выше упомянутых направлениях.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Нормативные правовые акты

# Российская Федерация. Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 года (с поправками от 30 декабря 2008 г.) // Российская газета. – 1993. – 25 дек. – С.3 – 6.

1. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая: федеральный закон от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ (с изм. и доп. от 24 февраля 2010г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1996. – № 5. – Ст.410.
2. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации. (с изм. и доп. от 24 февраля 2010г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1996. – № 5. – Ст.410.

4. Российская Федерация. Постановление Правительства РФ от 16 марта 1999 г. N 298 О порядке выплаты и размерах сумм, подлежащих выплате свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым, привлекаемым для участия в производстве действий по осуществлению налогового контроля

5. Российская Федерация. Постановление Минтруда РФ от 18 февраля 2000 г. N 19 "Об утверждении норм оплаты денежного вознаграждения переводчиков, специалистов и экспертов, привлекаемых для участия в производстве действий по осуществлению налогового контроля"

2. Материалы судебной практики

6. Российская Федерация. Верховный Суд. Пленум. О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации: постановление от 1 июля 1996 г. N 6/8 // Бюллетень ВС РФ. - 1996.- N 9.

3. Научная и учебная литература

7. Брызгалин, А.В., Берник, В.Р., Головкин, А.Н. Налоговый контроль: сложные вопросы, практика применения, нормативные акты ФНС РФ / А.В.Брызгалин, В.Р.Берник, А.Н. Головкин. - "Налоги и финансовое право", 2007.- 218 с.

8. Брызгалин, А.В., Берник, В.Р., Головкин А.Н. Комментарий к изменениям ч. II Налогового кодекса РФ, внесенным Федеральным законом от 24.07.2007 г. N 216-ФЗ. Анализ проекта Федерального закона о налоговом контроле за ценами / А.В.Брызгалин, В.Р.Берник, А.Н. Головкин.- "Налоги и финансовое право", 2007. – 120 с.

9. Брызгалин, А.В., Берник, В.Р., Головкин, А.Н. Налоговый контроль и производство по делам о налоговых правонарушениях. Теория и практика применения гл. 14 Налогового кодекса РФ (с учетом Федерального закона от 27.07.2006 г. N 137-ФЗ) / А.В.Брызгалин, В.Р.Берник, А.Н. Головкин. - "Налоги и финансовое право", 2007. – 214 с.

10. Брызгалин, А.В., Головкин, А.Н. и др. Комментарии изменений метода счетов-фактур (в схемах) / А.В.Брызгалин, В.Р.Берник, А.Н. Головкин. - "Налоги и финансовое право", 2009. – 301.

11. Брызгалин, А.В., Головкин, А.Н. и др. Из практики налогового консультирования: налогообложение и учет сложных хозяйственных операций/ А.В.Брызгалин, В.Р.Берник, А.Н. Головкин. - "Налоги и финансовое право", 2009. – 218 с.

12. Борисов, А.Н. Защита прав налогоплательщика при проведении налоговых проверок: практ. Рекомендации / А.Н.Борисов. - "Юстицинформ", 2008. – 208 с.

13. Брызгалин, А.В., Головкин, А.Н. и др. Судебная практика по налоговым и финансовым спорам 2007 год / А.В.Брызгалин, В.Р.Берник, А.Н. Головкин. - "Налоги и финансовое право", 2008. – 367 с.

14. Гуев, А.Н. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации: Часть первая: Разделы I-VII: Главы 1-20 / А.Н. Гуев. - Система ГАРАНТ, 2009.

15. Караханян, С.Г. Налоговые проверки: проблемы, анализ, решение / С.Г. Караханян. - "Бератор-Паблишинг", 2008. – 356 с.

16. Лермонтов, Ю.М. Налоговая отчетность: практические рекомендации по представлению / Ю.М. Лермонтов. - Система ГАРАНТ, 2009.

17. Свищева, В.А. Некоммерческие организации: бухгалтерский учет, налогообложение, финансирование / В.А. Свищева. - "ГроссМедиа: РОСБУХ", 2008. – 321 с.

18. Саркисов, К.К. Налогоплательщик: защита, контроль и привлечение к ответственности / К.К. Саркисова. - "Статус-Кво 97", 2007. – 365 с.

19. Семенихин, В.В. Налоговые проверки / В.В. Семенихин. - "ГроссМедиа": РОСБУХ, 2009. – 280 с.

20. Тимошенко, В.А. Проверки налоговых органов: практическое пособие / В.А. Тимошенко. - Система ГАРАНТ, 2009.

4. Публикации в периодических изданиях

21.Актуальные вопросы налогового контроля / А.А. Яковлев, А.В. Стрелкова // Ваш налоговый адвокат. - № 5. - 2006. – С .8.

22.Актуальные вопросы налогового контроля / А.А. Яковлев, А.В. Стрелкова // Ваш налоговый адвокат. - № 3. - 2006. – С .9.

23.Выездная проверка как форма налогового контроля / Ю.М. Лермонтов // Аудиторские ведомости. - N 2. - 2005. – С. 4-7.

24.Горячая линия: соблюдение процедур проведения мероприятий налогового контроля / К.В. Новоселов // Российский налоговый курьер. - N 1-2. - 2009.

25.Дополнительные мероприятия налогового контроля / О.В. Пантюшов // Ваш налоговый адвокат. - N 1. - 2009. – С. 8-9.

26.К вопросу о соотношении понятий "налоговый контроль" и "контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах" / О.О. Журавлева // Журнал российского права. - N 7. - 2009. – С. 2-8.

27.Камеральная налоговая проверка как форма налогового контроля / Л.Ф. Максимова // Вестник Федерального Арбитражного суда Западно-Сибирского округа. - N 2. - 2009. – С. 3-4.

28.Налоговый контроль в системе эффективного налогообложения / О.Ф. Пасько // Налоговый вестник. - N 6. - 2005. – С. 8-10.

29.Налоговый контроль до момента постановки на учет / А.В. Богушевич // Ваш налоговый адвокат. - N 6. – 2005. – С. 7-8.

30.Налоговый контроль / Л. Зуйкова, Е. Карсетская // Экономико-правовой бюллетень. - № 1. - 2007.

31.Налоговый контроль: истребование необходимых документов и информации / С.А. Тараканов // Российский налоговый курьер. - N 10. – 2007. – С. 3-9.

32.Налоговый контроль: виды и содержание / С.М. Бычкова // Аудиторские ведомости. - N 2. - 2009. – С. 2-11.

33.Налоговый контроль будет осуществляться по новым правилам / С.А. Тараканов // Российский налоговый курьер. - N 9. - 2009. – С. 6-9.

34.Налоговый контроль на грани риска / М. Евдокимова // Расчет. - N 2. - 2009. – С. 6.

35.Налоговый контроль в условиях кризиса / А.В. Путин // Российский налоговый курьер. - N 23. - 2009. – С. 15-16.

36.Налоговый контроль трансфертного ценообразования в Российской Федерации / Ю.М. Лермонтов // Законодательство. - № 9. – 2009. – С. 7-13.

37.Особенности проведения экспертизы при осуществлении налогового контроля / Е.Е. Смирнова // Налоговый вестник. - N 6. - 2008. – С. 3-6.

38. О содержании и формах налогового контроля / А.В. Лобанов // Финансы. - N 3. – 2008. – С. 6.8.

39.Об оценке эффективности налогового контроля / Е.В. Иванова // Финансы. - N 1. - 2008. – С. 4-10.

40.Об использовании и эффективности автоматизированного камерального налогового контроля / Т.А. Бетина // Налоговый вестник. - N 7. - 2005. – С .3-4.

41.Об организации налогового контроля / В.Б. Акаева // Налоговый вестник. - N 2. - 2005. – С. 2-7.

42.Проблемы налогового контроля на современном этапе налоговой реформы / М.Ю. Орлов // Ваш налоговый адвокат. - N 1. - 2005. – С. 7-9.

43.Проведение дополнительных мероприятий налогового контроля /Л. Чулкова // Финансовая газета. - N 46. - 2009. – С. 3-5.

44.Принципы и практика налогового контроля организаций / К.В. Новоселов // Российский налоговый курьер. – 11. - 2008. – С. 13-15.

45.Переходные положения в правилах осуществления налогового контроля / А.В. Брусницын // Налоговый вестник. - N 9. - 2007. – С. 4-5.

46.Процессуальные аспекты осуществления налогового контроля и последующего производства по фактам выявленных правонарушений / У.А. Сайпуллаев // Правосудие в Поволжье. - N 5-6. - 2009.

47.Споры по вопросам налогового контроля / Т.А. Савина // Законодательство. - N 10. - 2009. – С. 5-11.

48.Тематический обзор судебной практики: налоговый контроль / А.Л. Яковлев // Ваш налоговый адвокат. - N 1, 2. - 2007.

49."Уклонение" и "оптимизация" в системе налогового контроля / М.В. Коршунова // Финансы. - N 5. - 2007. – С .4.

50.Участие органов внутренних дел в процедурах налогового контроля / Ю.Г. Кувшинов // Налоговая проверка. - N 3. - 2007. – С. 6-7.

1. Процессуальные аспекты осуществления налогового контроля и последующего производства по фактам выявленных правонарушений / У.А. Сайпуллаев // Правосудие в Поволжье. - N 5-6. - 2009. – С. 5. [↑](#footnote-ref-1)
2. Споры по вопросам налогового контроля / Т.А. Савина // Законодательство. - N 10. - 2009. – С. 5-11. [↑](#footnote-ref-2)
3. Налоговый контроль в условиях кризиса / А.В. Путин // Российский налоговый курьер. - N 23. - 2009. – С. 15-16. [↑](#footnote-ref-3)
4. Налоговый контроль будет осуществляться по новым правилам / С.А. Тараканов // Российский налоговый курьер. - N 9. - 2009. – С. 6-9. [↑](#footnote-ref-4)
5. Налоговый контроль: виды и содержание / С.М. Бычкова // Аудиторские ведомости. - N 2. - 2009. – С. 2-11. [↑](#footnote-ref-5)
6. Принципы и практика налогового контроля организаций / К.В. Новоселов // Российский налоговый курьер. – 11. - 2008. – С. 13-15. [↑](#footnote-ref-6)
7. Налоговый контроль / Л. Зуйкова, Е. Карсетская // Экономико-правовой бюллетень. - № 1. - 2007. [↑](#footnote-ref-7)
8. Актуальные вопросы налогового контроля / А.А. Яковлев, А.В. Стрелкова // Ваш налоговый адвокат. - № 3. - 2006. – С .9. [↑](#footnote-ref-8)
9. Переходные положения в правилах осуществления налогового контроля / А.В. Брусницын // Налоговый вестник. - N 9. - 2007. – С. 4-5. [↑](#footnote-ref-9)
10. Налоговый контроль / Л. Зуйкова, Е. Карсетская // Экономико-правовой бюллетень. - № 1. - 2007. [↑](#footnote-ref-10)
11. Караханян, С.Г., Баталова, И.С. Налоговые проверки: проблемы, анализ, решение / С.Г. Караханян. - "Бератор-Паблишинг", 2008. – С. 77. [↑](#footnote-ref-11)
12. Караханян, С.Г., Баталова, И.С. Налоговые проверки: проблемы, анализ, решение / С.Г. Караханян. - "Бератор-Паблишинг", 2008. – С. 77. [↑](#footnote-ref-12)
13. Проблемы налогового контроля на современном этапе налоговой реформы / М.Ю. Орлов // Ваш налоговый адвокат. - N 1. - 2005. – С. 7-9. [↑](#footnote-ref-13)
14. Проблемы налогового контроля на современном этапе налоговой реформы / М.Ю. Орлов // Ваш налоговый адвокат. - N 1. - 2005. – С. 7-9. [↑](#footnote-ref-14)
15. Об организации налогового контроля / В.Б. Акаева // Налоговый вестник. - N 2. - 2005. – С. 2-7. [↑](#footnote-ref-15)
16. Об использовании и эффективности автоматизированного камерального налогового контроля / Т.А. Бетина // Налоговый вестник. - N 7. - 2005. – С .3-4. [↑](#footnote-ref-16)
17. Налоговый контроль до момента постановки на учет / А.В. Богушевич // Ваш налоговый адвокат. - N 6. – 2005. – С. 7-8. [↑](#footnote-ref-17)
18. Актуальные вопросы налогового контроля / А.А. Яковлев, А.В. Стрелкова // Ваш налоговый адвокат. - № 5. - 2006. – С .8. [↑](#footnote-ref-18)
19. Тематический обзор судебной практики: налоговый контроль / А.Л. Яковлев // Ваш налоговый адвокат. - N 1, 2. - 2007. [↑](#footnote-ref-19)
20. Налоговый контроль до момента постановки на учет / А.В. Богушевич // Ваш налоговый адвокат. - N 6. – 2005. – С. 7-8. [↑](#footnote-ref-20)
21. Семенихин, В.В. Налоговые проверки / В.В Семенихин. - "ГроссМедиа": РОСБУХ, 2009. – С. 80. [↑](#footnote-ref-21)
22. Гуев, А.Н. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации: Часть первая: Разделы I-VII: Главы 1-20 / А.Н. Гуев. - Система ГАРАНТ, 2009. [↑](#footnote-ref-22)
23. Гуев, А.Н. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации: Часть первая: Разделы I-VII: Главы 1-20 / А. Н. Гуев. - Система ГАРАНТ, 2009. [↑](#footnote-ref-23)
24. Налоговый контроль в системе эффективного налогообложения / О.Ф. Пасько // Налоговый вестник. - N 6. - 2005. – С. 8-10. [↑](#footnote-ref-24)
25. Выездная проверка как форма налогового контроля / Ю.М. Лермонтов // Аудиторские ведомости. - N 2. - 2005. – С. 4-7. [↑](#footnote-ref-25)
26. Семенихин, В.В. Налоговые проверки / В.В. Семенихин. - "ГроссМедиа": РОСБУХ, 2009. – С. 80. [↑](#footnote-ref-26)
27. Караханян, С.Г. Налоговые проверки: проблемы, анализ, решение / С.Г. Караханян. - "Бератор-Паблишинг", 2008. – С. 56. [↑](#footnote-ref-27)