КАМЕРАЛЬНАЯ ПРОВЕРКА НАЛОГОВОЙ ДЕКЛАРАЦИИ

**Оглавление**

**Введение 3**

**1. Мероприятия налогового контроля 4**

**2. Истребование дополнительных документов 8**

**3. Информация о движении средств на банковском счете налогоплательщика 21**

**4. Встречная налоговая проверка 23**

**5. Оформление результатов проверки 33**

**Выводы и предложения 37**

**Литература 44**

**Введение**

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

Основная цель камеральной проверки - контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, выявление и предотвращение налоговых правонарушений, привлечение виновных лиц к налоговой и административной ответственности за совершение правонарушений.

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

Камеральная проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями. При этом не требуется (как в случае с выездной налоговой проверкой) какого-либо специального решения руководителя налогового органа.

Срок проведения проверки - три месяца со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога (если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки).

**1. Мероприятия налогового контроля**

Проведение камеральной проверки выражается в следующих мероприятиях:

- анализ сопоставимости показателей налоговой отчетности отчетного периода с аналогичными показателями предшествующего периода;

- сопоставление отчетных данных проверяемой декларации с другими формами отчетности;

- оценка достоверности отраженной в отчетности информации на основе имеющейся у налогового органа информации о деятельности налогоплательщика;

- анализ динамики показателей налоговой отчетности и уровня потребления налогоплательщиком тепловых, энергетических и других видов ресурсов;

- сопоставление данных отчетности с данными аналогичных налогоплательщиков.

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

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

(Постановление ФАС Поволжского округа от 30 сентября 2003 г. N А57-1246/03-7).

СУТЬ ДЕЛА

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

ПОЗИЦИЯ СУДА

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Как указывается в п. 11 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда России от 10 декабря 1996 г. N 9, в таких случаях состав налогового правонарушения в действиях налогоплательщика отсутствует, поскольку недоимка по конкретному периоду восполняется переплатой в предшествующие периоды.

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

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

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

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

**2. Истребование дополнительных документов**

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

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

Налогоплательщик обязан выдать налоговому органу информацию в пятидневный срок в виде копии, заверенной должным образом.

Актуальная проблема. Заметим, что ни НК РФ, ни другой акт законодательства о налогах и сборах не раскрывают понятия "должным образом заверенной копии". Очевидно, что это порождает много трудностей для налогоплательщика. Например, что считается копией документа? Каким образом заверяются копии документов?

Официальная позиция. ФНС России в Письме от 2 августа 2005 г. N 01-2-04/1087 указала, что в данном случае необходимо руководствоваться Государственным стандартом Российской Федерации ГОСТ Р 51141-98 "Делопроизводство и архивное дело. Термины и определения", утвержденным Постановлением Госстандарта России от 27 февраля 1998 г. N 28.

Так, в п. 2.1.29 данного документа предусмотрено, что копией документа является документ, полностью воспроизводящий информацию подлинного документа и все его внешние признаки или часть их, не имеющий юридической силы.

Пунктом 2.1.30 данного документа установлено, что заверенной копией документа является копия документа, на которую в соответствии с установленным порядком проставляют необходимые реквизиты, придающие ей юридическую силу.

В соответствии со ст. 69 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" руководство текущей деятельностью общества осуществляется единоличным исполнительным органом общества (директором, генеральным директором) или единоличным исполнительным органом общества (директором, генеральным директором) и коллегиальным исполнительным органом общества (правлением, дирекцией).

К компетенции исполнительного органа общества относятся все вопросы руководства текущей деятельностью общества, за исключением вопросов, отнесенных к компетенции общего собрания акционеров или совета директоров (наблюдательного совета) общества.

Единоличный исполнительный орган общества (директор, генеральный директор) без доверенности действует от имени общества, в том числе представляет его интересы, совершает сделки от имени общества.

Таким образом, в п. 1 ст. 93 НК РФ под словами "заверенных должным образом копий" следует понимать удостоверение исполнительным органом налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента копий документов путем проставления на них необходимых реквизитов, т.е. печати и росписи полномочного должностного лица, придающих им юридическую силу.

Кроме этого, ФНС России в Письме от 2 августа 2005 г. N 01-2-04/108 указала, что возможен также нотариальный порядок свидетельствования копий документов в соответствии с законодательством Российской Федерации о нотариате.

Внимание! Представляется, что в целях заверения копий документов также необходимо руководствоваться Государственным стандартом Российской Федерации ГОСТ 3 6.30-2003 "Унифицированные системы документации. Унифицированная система организационно-распорядительной документации. Требования к оформлению документов", принятым и введенным в действие Постановлением Госстандарта России от 3 марта 2003 г. N 65-ст.

Также в целях регулирования процедуры заверения копии документов для налоговых органов следует руководствоваться Указом Президиума Верховного Совета СССР от 4 августа 1983 г. N 9779-Х "О порядке выдачи и свидетельствования предприятиями, учреждениями и организациями копий документов, касающихся прав граждан". Несмотря на то что в названии Указа фигурируют только граждане, представляется, что он распространяется и на юридических лиц в силу п. 1 ст. 49 ГК РФ, в соответствии с которым юридическое лицо может иметь гражданские права, соответствующие целям деятельности, предусмотренным в его учредительных документах, и нести связанные с этой деятельностью обязанности.

Арбитражная практика также подтверждает правомерность применения норм данного Указа для организаций (например, Постановление ФАС Центрального округа от 20 июня 2004 г. N А68-АП-122/Я-04).

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

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

Заметим, что арбитражные суды указывают, что течение пятидневного срока предоставления документов по требованию налогового органа начинается со следующего дня после вручения требования независимо от того, является ли следующий день выходным, праздничным или нерабочим днем (см., например, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 25 августа 2005 г. N Ф04-5661/2005(14234-А81-27)).

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

- при несоответствии показателей налоговой декларации текущего периода аналогичным показателям предшествующих налоговых периодов;

- при несоответствии показателей проверяемой декларации показателям налоговых деклараций по другим налогам.

Кроме этого, документы, как правило, всегда истребуют при заявлении налогоплательщиком значительных налоговых вычетов по НДС.

Актуальная проблема. Очевидно, что истребование документов в виде должным образом заверенных копий влечет расходы на ксерокопирование, а также требует отвлечения персонала на непроизводственную деятельность. В связи с этим возникает вопрос о компенсации со стороны налогового органа понесенных налогоплательщиком расходов.

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

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

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

Несмотря на то что НК РФ предоставляет налоговым органам большие полномочия по истребованию документов, судебная практика несколько "ограничивает" требования налоговых органов.

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

(Постановление ФАС Уральского округа от 17 ноября 2003 г. N Ф09-3840/03-АК).

СУТЬ СПОРА

При проведении камеральной проверки налоговый орган запросил у налогоплательщика дополнительные документы и информацию. Налогоплательщик с требованиями налогового органа не согласился. По мнению налогоплательщика, основанием для проверки правильности исчисления и своевременности уплаты налогов в ходе камеральной проверки является налоговая отчетность организации, в связи с чем в ходе камеральной проверки налоговый орган не имеет права затребовать у налогоплательщика иные дополнительные документы.

ПОЗИЦИЯ СУДА

Наличие у налогового органа полномочия действовать властно-обязывающим образом при проведении камеральной проверки в соответствии с положениями п. 4 ст. 88 НК РФ ограничивается целью этой проверки: выяснить обоснованность (правильность) исчисления и своевременность уплаты налога. Это правило полностью корреспондирует с положениями ст. 93 и п. 5 ст. 94 НК РФ, согласно которым истребуемые у проверяемого налогоплательщика документы представляются в виде заверенных должным образом копий, а в случае их непредставления (отказа) должностное лицо производит выемку соответствующих документов, за строгим исключением тех, которые не имеют отношения к предмету налоговой проверки.

Как видно из материалов дела, в связи с проводимой камеральной проверкой правильности исчисления и своевременности уплаты обществом ЕСН и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование по представленным расчетам по авансовым платежам налоговый орган направил указанному налогоплательщику оспариваемые требования о представлении дополнительных документов.

При этом в указанных требованиях инспекция запросила документы, которые не имеют прямого отношения к данной форме налогового контроля - камеральной проверке (табели учета рабочего времени, приказы и договоры общества, сведения о количестве отработанного времени каждого физического лица в календарных днях), т.е. превысила свои полномочия, предусмотренные п. 4 ст. 88 НК РФ.

Кроме того, при проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать лишь документы, имеющие непосредственное отношение к обнаруженным налоговым органом ошибкам в представленных налогоплательщиком документах.

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

(Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 23 апреля 2003 г. N А33-14577/02-С3н-Ф02-1087/03-С1).

СУТЬ СПОРА

В ходе камеральной налоговой проверки правильности исчисления налога на добавленную стоимость и налога на имущество налоговая инспекция истребовала у налогоплательщика ряд документов. Налогоплательщик заявил об отказе в исполнении требования о представлении документов.

Решением налогового органа налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности за непредставление истребованных документов в виде штрафа, предусмотренного п. 1 ст. 126 НК РФ. По мнению налогоплательщика, истребование налоговым органом в порядке камеральной проверки любых документов, относящихся к хозяйственной деятельности проверяемого, неправомерно.

ПОЗИЦИЯ СУДА

Решением суда первой инстанции признано недействительным решение налогового органа о привлечении истца к ответственности, установленной п. 1 ст. 126 НК РФ. Постановлением апелляционной инстанции решение суда оставлено без изменения. Суд кассационной инстанции одобрил решение нижестоящих судов и сделал следующие выводы.

Истребование налоговым органом документов, перечисленных в письме к налогоплательщику, противоречит сущности камеральных проверок, позволяя налоговому органу фактически провести выездную налоговую проверку, для проведения которой установлен особый порядок.

Согласно п. 1 ст. 82 НК РФ налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 87 НК РФ налоговые органы проводят камеральные и выездные налоговые проверки налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов. Налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, плательщика сбора и налогового агента, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки.

Согласно ч. 1, 2 ст. 88 НК РФ камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. Камеральная проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки.

В соответствии с ч. 3 и 4 указанной статьи, если проверкой выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок. При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

Анализируя указанные положения, суд пришел к обоснованному выводу, что при проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать все документы, относящиеся к хозяйственной деятельности проверяемого налогоплательщика; им могут истребоваться только документы, имеющие непосредственное отношение к обнаруженным налоговым органом ошибкам в представленных налогоплательщиком декларациях или иных документах.

Аналогичные выводы приведены также, например, в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 1 июля 2004 г. N А66-9798-03.

Налогоплательщику необходимо иметь в виду, что если в требовании налогового органа о представлении документов не содержится четкого названия запрашиваемых документов, то такое требование может быть признано судом недействительным.

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

(Постановление ФАС Уральского округа от 4 июля 2005 г. N Ф09-2774/05-С7).

СУТЬ ДЕЛА

Налоговый орган в ходе камеральной налоговой проверки декларации по НДС направил налогоплательщику требование о представлении документов, необходимых для проведения проверки. Документы представлены с двухдневным опозданием.

Налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 126 НК РФ.

ПОЗИЦИЯ СУДА

В соответствии с п. 1 ст. 126 НК РФ непредставление в установленный срок налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы документов и иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, влечет взыскание штрафа в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ. Поскольку размер штрафа определяется исходя из конкретного количества непредставленных документов, инспекция обязана указывать точное наименование и количество запрашиваемых документов. Следовательно, привлечение к ответственности по п. 1 ст. 126 НК РФ производится только за конкретно истребованные документы и при условии действительного их наличия у налогоплательщика.

Кроме того, решение о привлечении общества к ответственности по п. 1 ст. 126 НК РФ принято налоговым органом после представления налогоплательщиком первичных документов, а сумма штрафа определена, в свою очередь, исходя из количества фактически представленных, а не истребуемых документов, что существенно нарушает права налогоплательщика.

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

(Постановление ФАС Московского округа от 12 февраля 2004 г. N КА-А40/453-04).

СУТЬ ДЕЛА

Налоговый орган наложил штраф, предусмотренный п. 1 ст. 126 НК РФ, за непредставление запрашиваемых документов в установленный п. 1 ст. 93 НК РФ срок. Документы представлены с незначительным (один день) пропуском срока.

Судом сделан вывод, что из вынесенного налоговым органом требования о представлении документов не следует, какие конкретно документы являются необходимыми, поэтому привлечение к ответственности за их непредставление является неправомерным.

ПОЗИЦИЯ СУДА

В соответствии с п. 1 ст. 126 НК РФ непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговые органы документов и иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, влечет взыскание штрафа в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ.

Таким образом, для применения ответственности за правонарушение, предусмотренное п. 1 ст. 126 НК РФ, необходимо, чтобы в требовании были указаны конкретные документы, находящиеся у налогоплательщика.

Суд считает, что содержание требования не позволяет определить, какие конкретно документы и их количество истребовались инспекцией в порядке ст. 93 НК РФ. Кроме того, суд учитывает, что некоторые из истребованных налоговым органом документов у налогоплательщика отсутствуют (например, вместо главной книги у налогоплательщика используются оборотно-сальдовые ведомости).

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

(Постановление ФАС Уральского округа от 17 марта 2004 г. N Ф09-939/04-АК).

СУТЬ ДЕЛА

Налоговый орган наложил штраф, предусмотренный п. 1 ст. 126 НК РФ, в связи с несвоевременным представлением документов в установленный п. 1 ст. 93 НК РФ срок. При этом требование не содержит конкретного перечня истребуемых документов.

ПОЗИЦИЯ СУДА

Пунктом 1 ст. 126 НК РФ установлена ответственность налогоплательщиков за непредставление в установленный срок налоговому органу истребуемых документов.

Согласно ст. 106 НК РФ налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное деяние налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

Судом установлено и материалами дела подтверждается, что направленные налогоплательщику требования не содержали конкретного наименования и количества запрашиваемых документов, не уточнена необходимость их истребования.

Кроме того, решение о привлечении кооператива к ответственности по п. 1 ст. 126 НК РФ принято налоговым органом после представления налогоплательщиком первичных документов, размер штрафа определен исходя из количества представленных, а не истребованных документов.

Таким образом, в действиях налогоплательщика не усматривается состав вменяемого правонарушения, вина налогоплательщика налоговым органом не доказана.

Аналогичные выводы содержатся также в Постановлениях ФАС Волго-Вятского округа от 13 июля 2005 г. N А29-10785/2004а, ФАС Западно-Сибирского округа от 29 июня 2005 г. N Ф04-4058/2005(12479-А27-35).

В то же время следует отметить, что ряд судов приходят к выводам, что привлечение налогоплательщика к ответственности за непредставление документов по соответствующему требованию налогового органа, в котором перечень документов не конкретизирован, допустимо в случае, если налоговый орган не обладал и не мог обладать данными о количестве и реквизитах запрашиваемых документов (см., например, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 25 июля 2005 г. N Ф04-4652/2005(13222-А27-3)).

Актуальная проблема. Таким образом, действующая редакция ст. 88 НК РФ фактически предоставляет налоговым органам право истребовать в ходе камеральной проверки неограниченное количество документов без проведения выездной налоговой проверки. При этом следует отметить, что такая практика приобретает в налоговых инспекциях все большее распространение. Некоторая положительная для налогоплательщиков динамика вытекает из решений арбитражных судов.

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

- истребование документов возможно только в рамках налоговой проверки (камеральной или выездной);

- налоговые органы, проводящие налоговую проверку, вправе затребовать не "какие угодно" документы, а только те, которые имеют целевое значение и предназначены для проведения налогового контроля;

- налоговый орган может потребовать от налогоплательщика представить конкретные документы, указав в требовании их количество и наименование. Ответственность за непредставление документов "вообще" не предусмотрена.

Внимание! Кроме того, налогоплательщику необходимо обратить внимание, что в Информационном письме Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. N 71 указано, что санкция, предусмотренная п. 1 ст. 126 НК РФ, не может быть применена за непредставление документа, который хотя и поименован в нормативном правовом акте как обязательный к представлению, но является приложением к налоговой декларации (налоговому расчету).

**3. Информация о движении средств на банковском счете налогоплательщика**

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

Внимание! В соответствии с п. 1 ст. 135.1 НК РФ непредставление банками по мотивированному запросу налогового органа справок по операциям и счетам организаций или граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в установленный НК РФ срок влечет взыскание штрафа в размере 10 тыс. руб.

В то же время аналогичная формулировка присутствует в п. 2 ст. 135.1, но размер штрафных санкций составляет уже 20 тыс. руб.

Очевидно, законодатель в п. 2 ст. 135 НК РФ хотел установить какой-либо квалифицированный состав правонарушения. Однако в силу каких-то технических причин этого не произошло.

Соответственно, действующая редакция статьи предусматривает только один состав правонарушения. Следуя формальному толкованию, при применении ст. 135.1 НК РФ п. 1 всегда будет отсылать к п. 2. Однако, следуя принципу, закрепленному в п. 7 ст. 3 НК РФ (все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов)), более обоснованным представляется применять только п. 1 ст. 135.1 НК РФ.

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

ФАС Московского округа в Постановлении от 27 июля 2005 г. N КА-А40/6700-05 сделал вывод, что при проведении камеральных и выездных проверок налогоплательщика налоговый орган вправе истребовать у банка (как и у иного лица) документы, относящиеся к деятельности проверяемого лица.

**4. Встречная налоговая проверка**

В соответствии со ст. 87 НК РФ: "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 сбора) (встречная проверка)". Это и есть встречная проверка.

Встречная проверка не имеет самостоятельного правового значения, а может проводиться только в рамках выездной или камеральной налоговой проверки.

Внимание! Ни НК РФ, ни другой нормативно-правовой акт законодательства о налогах и сборах не обязывают налоговые органы проводить встречные проверки. Таким образом, встречная проверка - право, а не обязанность налогового органа. Из этого правила существует единственное исключение - п. 12 Приказа МНС России от 27 декабря 2000 г. N БГ-3-03/461 (в ред. Приказа ФНС России от 21 октября 2004 г. N САЭ-3-03/5@) установлено, что руководители территориальных налоговых управлений должны организовать в десятидневный срок оперативное проведение подведомственными налоговыми органами по месту учета соответствующих налогоплательщиков-экспортеров встречных налоговых проверок по запросам налоговых органов.

Встречная проверка проводится путем истребования соответствующих документов. Об истребовании документов составляется письменное требование налогового органа. Такое право налоговых органов предусмотрено ст. 31 НК РФ. При этом четкой формы такого требования не установлено.

Налоговый орган может отдать требование о представлении документов лично представителю налогоплательщика или отправить по почте с уведомлением о вручении. Несоблюдение данного правила может повлечь отмену решения о наложении штрафа за непредставление налоговому органу запрошенных сведений.

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

(Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 30 июня 2005 г. N А19-3861/05-41-Ф02-3003/05-С1).

СУТЬ ДЕЛА

Налоговый орган направил организации требование о представлении документов в отношении контрагента организации (встречная проверка). В связи с непредставлением в установленный срок документов налоговым органом принято решение о привлечении организации к налоговой ответственности на основании п. 2 ст. 126 НК РФ.

ПОЗИЦИЯ СУДА

Согласно п. 1 ст. 93 НК РФ должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента необходимые для проверки документы. Лицо, которому адресовано требование о представлении документов, обязано направить или выдать их налоговому органу в пятидневный срок.

В соответствии с п. 2 ст. 126 НК РФ непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в отказе организации представить имеющиеся у нее документы, предусмотренные НК РФ, со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа, а равно иное уклонение от представления таких документов, влечет взыскание штрафа в размере 5000 руб.

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

Как следует из материалов дела, налоговой инспекцией в качестве доказательства вручения требования представлены копии квитанции и реестра почтовых отправлений с оттиском штампа отделения почтовой связи. Из представленных документов следует, что требование обществу было направлено без уведомления о вручении.

Дополнительных доказательств, подтверждающих факт получения вышеуказанного требования, отказа или уклонения от его исполнения, налоговая инспекция не представила.

Таким образом, налоговым органом факт совершения налогоплательщиком правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 126 НК РФ, не доказан.

В соответствии со ст. 109 НК РФ лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при отсутствии события налогового правонарушения или отсутствии вины лица в совершении налогового правонарушения.

Лицо, которому адресовано требование о представлении документов в налоговый орган, обязано направить или выдать их налоговому органу в пятидневный срок. Нарушение налогоплательщиком этого положения влечет ответственность в соответствии с п. 2 ст. 126 НК РФ, предусматривающей ответственность за непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в отказе организации представить имеющиеся у нее документы, предусмотренные НК РФ, со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа, а равно иное уклонение от представления таких документов либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями, если такое деяние не содержит признаков нарушения, предусмотренного ст. 135.1 НК РФ (ст. 135.1 НК РФ устанавливает ответственность банков за непредставление налоговым органам сведений о финансово-хозяйственной деятельности клиентов банка).

Хотелось бы обратить внимание налогоплательщиков, что НК РФ не дает ответа на принципиальный вопрос: как исчисляется срок, предусмотренный ст. 93 НК РФ, в рабочих или календарных днях?

Арбитражная практика показывает, что в соответствии с п. 7 ст. 3 НК РФ все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов). Соответственно, срок следует исчислять в рабочих днях (см., например, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 30 июля 2003 г. по делу N Ф04/3562-1013/А46-2003).

Арбитражные суды при разрешении спорных вопросов, связанных с проведением встречных проверок, указывают, что налоговый орган имеет право истребовать только документы, относящиеся к финансово-хозяйственной деятельности проверяемого налогоплательщика. Несоблюдение этого требования может повлечь недействительность результатов встречной проверки.

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

(Постановление ФАС Северо-Западного округа от 29 сентября 2003 г. N А26-2708/03-211).

СУТЬ ДЕЛА

В ходе проведения мероприятий налогового контроля в форме встречной проверки налогоплательщик не представил в налоговый орган информацию о лицах, участвующих в цепочке производства и обращения экспортируемых товаров. При этом налогоплательщик ссылался на то, что истребование налоговым органом входе встречной проверки документов, которые относятся к финансово-хозяйственной деятельности непроверяемой организации, а непосредственно самого ответчика, противоречит правилам абз. 2 ст. 87 НК РФ. Налоговый орган привлек налогоплательщика к налоговой ответственности в соответствии с п. 2 ст. 126 НК РФ.

ПОЗИЦИЯ СУДА

Суд первой инстанции признал позицию налогового органа неправомерной. В апелляционной инстанции дело не рассматривалось. Суд кассационной инстанции оставил решение нижестоящего суда без изменений и сделал следующие выводы.

На основании пп. 2 п. 1 ст. 31 НК РФ налоговый орган вправе проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК РФ.

Порядок проведения налоговых проверок регламентирован нормами гл. 14 НК РФ.

При этом согласно абз. 2 ст. 87 НК РФ, если при проведении налоговых проверок 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 сбора), - встречная проверка. Из указанного определения следует круг субъектов, в отношении которых допускается проведение встречной проверки, - любые иные лица, с которыми у проверяемого лица имеются какие-либо отношения, и предмет такой проверки - необходимые для налогового контроля документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика.

Таким образом, абз. 2 ст. 87 НК РФ предусмотрены два необходимых условия правомерности встречной проверки. Нарушение любого из них может быть расценено как превышение налоговым органом своих полномочий и может повлечь признание встречной проверки незаконной.

В рассматриваемом деле имело место нарушение условия о предмете встречной проверки.

В частности, налоговая инспекция выставила ответчику требование представить документы о поставщиках общества, которые участвовали в цепочке производства и обращения экспортируемых товаров, но не имели никаких прямых связей с проверяемым налогоплательщиком.

Таким образом, деятельность проверяющих вышла за рамки указанного звена, поэтому должна расцениваться как превышение налоговым органом его полномочий.

Ссылка налогового органа в обоснование своей позиции на Приказы МНС России от 9 февраля 2000 г. N АП-3-18/36, от 27 декабря 2000 г. N БГ-3-03/461 и Письмо МНС России от 15 июня 2000 г. N АС-6-16/451 не принята судом в качестве доказательства совершения обществом правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 126 НК РФ, поскольку в соответствии со ст. 106 НК РФ налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

Приказы и письма МНС отнесены к ведомственным нормативным актам. Согласно п. 2 ст. 4 НК РФ ведомственные нормативные акты не относятся к законодательству о налогах и сборах. Следовательно, их нарушение не признается правонарушением, за совершение которого лицо может быть привлечено к налоговой ответственности.

Внимание! Если налогоплательщик представит в налоговый орган дополнительные документы, прилагаемые к налоговой декларации, в более поздний срок, чем срок сдачи самой декларации, то срок проведения камеральной проверки будет исчисляться с даты представления дополнительных документов.

Такая позиция подтверждается и сложившейся арбитражной практикой. Так, например, в Постановлении ФАС Московского округа от 10 января 2002 г. по делу N КА-А41/7839-01 сделан следующий вывод: "налогоплательщик представил в налоговую инспекцию дополнительные документы, служащие основанием для исчисления и уплаты налогов, в силу этого трехмесячный срок для проведения проверки следует исчислять с момента представления документов".

Актуальная проблема. Иногда налоговый орган может отказаться провести какие-то действия, вытекающие из представленной декларации, например зачесть переплату, отказать в вычете НДС и т.д., мотивируя свой отказ неполучением ответов по встречным проверкам. Такие действия не находят поддержки в арбитражных судах. Также отметим, что подобная практика не очень распространена, тем не менее к такой ситуации нужно быть готовым.

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

(Постановление ФАС Поволжского округа от 8 июля 2003 г. N А55-125/03-22).

СУТЬ ДЕЛА

Налогоплательщик экспортировал за пределы территории РФ товарную продукцию. Вместе с декларацией по НДС налогоплательщик представил пакет документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ, подтверждающих фактический экспорт, поступление выручки и уплату российским поставщикам НДС в составе стоимости приобретенной продукции.

Однако решением налогового органа налогоплательщику было отказано в применении ставки налога 0 процентов и возмещении НДС в связи с тем, что не были получены ответы по встречным проверкам уплаты налога поставщиками полученной и впоследствии экспортированной продукции. По мнению налогового органа, для подтверждения обоснованности применения налоговых вычетов необходимо подтверждение уплаты налога на добавленную стоимость в бюджет поставщиками продукции, поставляемой в дальнейшем на экспорт, поэтому в связи с тем, что встречные проверки поставщиков не завершены, отказ в возмещении налога на добавленную стоимость правомерен.

ПОЗИЦИЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

Отказ налогового органа является неправомерным, так как налогоплательщик представил предусмотренный ст. 165 НК РФ пакет документов, подтверждающий фактический экспорт, поступление выручки и уплату налога на добавленную стоимость поставщикам продукции, отгруженной на экспорт.

ПОЗИЦИЯ СУДА

В соответствии с п. 2 ст. 171 НК РФ вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории РФ, в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с гл. 21 НК РФ.

Для подтверждения фактически уплаченных сумм налога поставщикам продукции, поставляемой на экспорт, налогоплательщик обязан в соответствии с п. 1 ст. 172 НК РФ представить в налоговый орган счета-фактуры, выставленные продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), и документы, подтверждающие фактическую уплату сумм налога. Кроме того, вычетам подлежат только фактически уплаченные суммы налога за товары (работы, услуги), принятые на учет налогоплательщиком, что также должно быть подтверждено первичными документами.

Согласно п. 1 ст. 165 НК РФ при реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов в налоговые органы представляется пакет документов, среди которых: контракт налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределы таможенной территории РФ; выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного лица - покупателя товара на счет налогоплательщика в российском банке; грузовая таможенная декларация с отметками российского таможенного органа, а также копии транспортных, товаросопроводительных и иных документов с отметками таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории РФ.

Таким образом, отсутствие ответов по встречным проверкам в соответствии с налоговым законодательством не является основанием для отказа в применении налоговых вычетов по ставке 0% и возмещении НДС.

Заметим, что, как правило, налогоплательщики-контрагенты стоят на учете в разных налоговых органах. Исходя из этого, встречные проверки могут проводиться как налоговым органом, непосредственно осуществляющим выездную или камеральную проверку, так и по мотивированному запросу о проведении встречной проверки тем налоговым органом, в котором поставлено на учет лицо, связанное с деятельностью проверяемого налогоплательщика.

Такое возможно, так как в соответствии со ст. 1 Закона РФ от 21 марта 1991 г. N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации", а также п. 1 ст. 30 НК РФ налоговые органы Российской Федерации - единая система контроля за соблюдением налогового законодательства Российской Федерации, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и других обязательных платежей, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет платежей при пользовании недрами, установленных законодательством Российской Федерации, а также контроля за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации, осуществляемого в пределах компетенции налоговых органов.

В соответствии со ст. 2 Закона РФ от 21 марта 1991 г. N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации" единая централизованная система налоговых органов состоит из федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области налогов и сборов, и его территориальных органов.

Нормами законодательства о налогах и сборах не установлены ограничения относительно того, какой налоговый орган вправе истребовать документы в рамках встречной проверки.

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

Правомерность такого подхода подтверждает и сложившаяся в настоящее время арбитражная практика (см., например, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 14 апреля 2005 г. N А74-4227/04-Ф02-1964/05-С1).

Остановимся на основных аспектах встречной проверки, на которые необходимо обратить внимание:

- встречная проверка проводится путем истребования документов у одного налогоплательщика о деятельности другого налогоплательщика;

- встречная проверка осуществляется только в рамках выездной или камеральной налоговой проверки;

- предметом встречной проверки являются информация, документы о финансово-хозяйственных взаимоотношениях контрагента с проверяемым налогоплательщиком;

- истребование документов оформляется письменным запросом налогового органа об истребовании документов на основании ст. 31 НК РФ;

- встречные проверки могут проводиться как налоговым органом, непосредственно осуществляющим выездную или камеральную проверку, так и по мотивированному запросу о проведении встречной проверки тем налоговым органом, в котором поставлено на учет лицо, связанное с деятельностью проверяемого налогоплательщика.

**5. Оформление результатов проверки**

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

1) о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;

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

3) о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

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

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

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

(Постановление ФАС Уральского округа от 19 ноября 2003 г. N Ф09-3923/03-АК).

СУТЬ ДЕЛА

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

ПОЗИЦИЯ СУДА

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

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

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

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

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

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

(Постановление ФАС Уральского округа от 15 июля 2003 г. N Ф09-2059/03-АК).

СУТЬ ДЕЛА

В ходе камеральной налоговой проверки установлен факт представления предпринимателем расчетов ЕНВД за III - IV кварталы 2002 г., что расценено как нарушение ст. 66 Закона Пермской области "О налогообложении в Пермской области". По результатам проверки налоговым органом принято решение о привлечении предпринимателя к ответственности по п. 1 ст. 119 НК РФ.

Налогоплательщик считает, что налоговый орган нарушил ст. ст. 3, 108 и п. 6 ст. 101 НК РФ, не обеспечив налогоплательщику возможность представить объяснения по факту вменяемого правонарушения (нарушение срока представления расчетов ЕНВД) и доказать свою невиновность при привлечении к налоговой ответственности.

ПОЗИЦИЯ СУДА

Решением суда первой инстанции в удовлетворении требований налогового органа было отказано. В апелляционной инстанции дело не пересматривалось. Суд кассационной инстанции оставил решения нижестоящих судов без изменения и сделал следующие выводы.

В силу ст. ст. 82 и 87 НК РФ налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов посредством проведения налоговых проверок - выездных и камеральных.

Порядок производства по делу о налоговом правонарушении установлен ст. 101 НК РФ. Согласно п. 2 данной статьи решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения руководитель налогового органа (его заместитель) выносит по результатам рассмотрения материалов проверки (независимо от формы ее проведения).

Таким образом, ст. 101 НК РФ предусмотрен общий порядок привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности, который налоговый орган обязан соблюдать при выявлении им налогового правонарушения в ходе осуществления налогового контроля в любой предусмотренной ст. 82 НК РФ форме.

Согласно ст. 101 НК РФ правонарушитель должен быть уведомлен о времени и месте рассмотрения материалов проверки, ему должно быть предоставлено право предоставить свои возражения и причины неуплаты налогов, после чего руководитель налогового органа принимает решение о привлечении к налоговой ответственности с учетом объяснений налогоплательщика по существу правонарушения.

Эти требования налогового законодательства были нарушены налоговым органом, поэтому суд первой инстанции обоснованно на основании п. 6 ст. 101 НК РФ пришел к выводу о том, что взыскание штрафных санкций невозможно по причине нарушения процедуры привлечения налогоплательщика к ответственности.

**Выводы и предложения**

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

- виды налоговых правонарушений;

- обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, установленные проверкой;

- документальное подтверждение указанных выше обстоятельств;

- информация о наличии или отсутствии обстоятельств, смягчающих вину налогоплательщика;

- информация о применяемых к налогоплательщику налоговых санкциях.

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

В десятидневный срок с даты вынесения решения налоговый орган направляет налогоплательщику требование об уплате недоимки по налогу и пени. Такого рода требование об уплате налога содержит сведения о сумме задолженности по налогу, о размере пеней, начисленных на момент направления требования, сроке уплаты налога, установленного законодательством о налогах и сборах, и т.д.

Внимание! Заметим, что арбитражные суды отмечают следующее: наличие отдельных недостатков в оформлении решения о привлечении к налоговой ответственности не свидетельствует о неправомерности данного решения (см., например, Постановление ФАС Уральского округа от 19 ноября 2003 г. N Ф09-3906/03-АК).

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

Законодательство предусматривает два порядка обжалования результатов камеральной налоговой проверки: досудебный и судебный.

В настоящее время налогоплательщики редко используют право на обжалование актов налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц в вышестоящий налоговый орган, а сразу подают иски в суды. Хотя досудебный порядок, по мнению автора, имеет ряд неоспоримых преимуществ:

- жалоба в вышестоящий орган подается в свободной форме;

- жалоба не может быть оставлена без движения;

- основания для возврата жалобы минимальны;

- за подачу жалобы не уплачивается государственная пошлина.

Рассмотрение споров в досудебном порядке осуществляется в соответствии с Регламентом рассмотрения споров в досудебном порядке, утвержденным Приказом МНС России от 17 августа 2001 г. N БГ-3-14/290. Обратите внимание, что обжалованию подлежат только те акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц, которые нарушают права налогоплательщика.

Обжалование осуществляется путем подачи жалобы вышестоящему лицу налогового органа, должностными лицами которого совершены обжалуемые действия, либо в вышестоящий налоговый орган (должностному лицу вышестоящего налогового органа). При этом жалоба подается в течение трех месяцев со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав. Этот срок может быть восстановлен, если вышестоящее должностное лицо (вышестоящий налоговый орган) признает причину пропуска уважительной.

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

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

а) пропуск срока подачи жалобы в соответствии со ст. 139 НК РФ;

б) отсутствие указаний на предмет обжалования и обоснования заявляемых требований;

в) подача жалобы лицом, не имеющим полномочий выступать от имени налогоплательщика (ст. ст. 26 - 29 НК РФ);

г) при наличии документально подтвержденной информации о принятии жалобы к рассмотрению вышестоящим налоговым органом;

д) получение налоговым органом информации о вступлении в законную силу решения суда по вопросам, изложенным в жалобе.

К жалобе могут быть приложены следующие документы:

- акт ненормативного характера, который, по мнению заявителя, нарушает его права;

- первичные документы, подтверждающие позицию заявителя;

- иные документы, содержащие сведения об обстоятельствах, имеющих значение для рассмотрения жалобы.

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

Итак, жалоба должна быть:

- подана лицом, уполномоченным выступать от имени налогоплательщика;

- содержать указание на предмет обжалования и обоснование заявляемых требований;

- подана в трехмесячный срок (согласно ст. 139 НК РФ).

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

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

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

Внимание! Перед подачей искового заявления необходимо оплатить государственную пошлину. Размеры этого платежа указаны в ст. 333.21 НК РФ. Если для оплаты государственной пошлины не достаточно денег, то можно обратиться в суд с ходатайством об уменьшении размера госпошлины либо об отсрочке ее уплаты на основании п. 2 ст. 333.22 и ст. 333.41 НК РФ. К ходатайству следует приложить документы, которые могут подтвердить финансовое положение истца, например справку о денежном остатке на банковском счете.

Далее необходимо составить доверенность на то лицо, которое будет представлять фирму в суде. Это может быть штатный юрист, адвокат и т.д. Для директора доверенность оформлять не следует, ему будет достаточно представить устав организации.

Кроме того, надо подготовить копию свидетельства о государственной регистрации организации и составить исковое заявление. Копия иска должна быть направлена ответчику.

Факт отправки копии иска ответчику должно подтвердить уведомление о вручении. Этот документ нужно приложить к заявлению, которое вы будете подавать в суд (п. 1 ст. 126 АПК РФ). Перед составлением искового заявления ознакомьтесь с арбитражной практикой. Если суды рассматривали ранее подобные споры по аналогичным ситуациям и поддержали вашу точку зрения, номера таких дел целесообразно указать в исковом заявлении. Этим Вы усилите свои аргументы. Особое внимание нужно уделить постановлениям Пленума Высшего Арбитражного Суда России.

В исковом заявлении должны в обязательном порядке содержаться следующие сведения:

1) наименование арбитражного суда, в который подается заявление. По общему правилу заявление подается по месту нахождения ответчика (налогового органа);

2) наименование заявителя, его место нахождения; если заявителем является гражданин - его место жительства, дата и место рождения, место работы или дата и место государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя;

3) наименование органа или лица, которые приняли оспариваемый акт, решение, совершили оспариваемые действия, бездействие;

4) название, номер, дата принятия оспариваемого акта, решения, время совершения действий;

5) права и законные интересы, которые, по мнению заявителя, нарушаются оспариваемым актом, решением, действиями, бездействием;

6) законы и иные нормативные правовые акты, которым, по мнению заявителя, не соответствуют оспариваемый акт, решение, действия, бездействие;

7) требование заявителя о признании ненормативного правового акта недействительным, решений, действий, бездействия - незаконными;

8) перечень прилагаемых к заявлению документов;

9) ходатайство о приостановлении действия оспариваемого акта, решения.

На основании ст. 126 АПК РФ к заявлению необходимо приложить:

1) уведомление о вручении или иные документы, подтверждающие направление другим лицам, участвующим в деле, копий заявления и приложенных к нему документов, которые у других лиц, участвующих в деле, отсутствуют;

2) документ, подтверждающий уплату государственной пошлины в установленном порядке и в размере или право на получение льготы по уплате государственной пошлины, либо ходатайство о предоставлении отсрочки, рассрочки, об уменьшении размера государственной пошлины;

3) документы, подтверждающие обстоятельства, на которых заявитель основывает свои требования;

4) копии свидетельства о государственной регистрации в качестве юридического лица или индивидуального предпринимателя;

5) доверенность или иные документы, подтверждающие полномочия на подписание заявления.

К заявлению должен быть также приложен текст оспариваемого решения о привлечении к налоговой ответственности.

Копии заявления и приложенных к нему документов должны быть направлены другим лицам, участвующим в деле (налоговому органу и иным - при их наличии).

Если заявление об обжаловании решения налогового органа подписано представителем истца, к заявлению прилагается доверенность, подтверждающая его полномочия на предъявление иска (заявления); если заявление подписано руководителем организации, к заявлению прилагаются документы, удостоверяющие служебное положения руководителя, а также учредительные и иные документы организации.

**Литература**

1. С.А. Харитонов. Настольная книга бухгалтера по учету и оплате труда. Издание 6 переработанное. М, 2003.
2. Т. Левадная. Налогообложение доходов, полученных физическим лицом за оказание услуг через Интернет. Финансовая газета, № 30, июль 2006 г.
3. Н.Ермилова. Налоги и сборы РФ в 2006 г. Налоговый вестник №1,2006 г.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации части 1 и 2.Официальный текст по состоянию на 15 сентября 2006 г. с изменениями и дополнениями согласно ФЗ №104, ФЗ № 110 от 24.07.02 г., ФЗ № 116 от 25.07.02 г., «ИКФ «ЭКМОС», М.,2006.
5. Е.В. Акчурина. Налоговая проверка и ее последствия. Москва, издательство «Экзамен», 2004.
6. Упрощенная система налогообложения. Выбор упрощенки. Порядок и особенности применения. Формы документов / Волков А.С. – М.: издательство РИОР, 2005
7. Налоговый кодекс Российской Федерации (Части первая и вторая). – М. “Юрайт”, 2005.