Оглавление

Введение

Глава 1. Налоговые проверки

1.1 Понятие, виды

Глава 2. Камеральной проверки

2.1 Понятие, цель, виды камеральной проверки

2.2 Налоговая отчетность: порядок приема

Глава 3. Выездная налоговая проверка

3.1 Порядок проведения выездной налоговой проверки

3.2 Основания продления выездной налоговой проверки

3.3 Истребование и выемка документов в ходе налоговой проверки

3.4 Вручение акта по результатам налоговой проверки

3.5 Нюансы проведения выездных налоговых проверок

3.6 Критерии отбора плательщиков для проведения выездных налоговых проверок

3.7 Действия в период выездной налоговой проверки

3.8 Как себя вести налогоплательщику

3.9 Золотые рекомендации

Глава 4. Мероприятия, проводимые налоговыми органами по окончанию выездной налоговой проверки

4.1 Рассмотрение дела о налоговом правонарушении

4.2 Принятие решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки

4.3 Обеспечительные меры по взысканию недоимки, пеней и санкций

4.4 Основания для отмены решения налогового органа

4.5 Исполнение налогоплательщиком требования об уплате налога (сбора) 4.6 Сроки проведения и период проверки

Заключение

Список использованной литературы

Введение

Сегодня вопросы, касающиеся проведения налоговых проверок являются очень актуальными.

В нынешней экономической ситуации, когда в России сильно возросла роль экономических, а равно финансовых и налоговых отношений, проведение налоговых проверок является еще более актуальным, чем ранее, но наблюдение за исполнением установленных законом норм всегда носило обязательный характер.

Ещё во времена царствования Алексея Михайловича, в 1655 году, был создан специальный орган - Счетная Палата, в компетенцию которой входил контроль за фискальной деятельностью приказов, а также исполнения доходной части российского бюджета.

Сегодня компетенции, задачи и полномочия подобных органов стали шире, так закон от 21.03.1991 №943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» подчеркивает, что главными задачами налоговых органов является контроль за соблюдением налогового законодательства: правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджет налогов, а также частично - валютный контроль.

Таким образом, целью данной курсовой работы поставлено исследование налоговых проверок путем их всестороннего разбора.

В соответствии с целью основными задачами данной курсовой работы являются:

* раскрытие понятия налоговых проверок;
* расширенное раскрытие понятия камеральных и выездных проверок
* рассмотрение порядка проведения камеральной и выездной налоговых проверок.
* рассмотрение нюансов проведения налоговых проверок
* рассмотрение мероприятий, проводимые налоговыми органами по окончанию налоговой проверки
* как правильно вести себя налогоплательщику
* куда обратиться при несогласии с налоговой проверкой

Актуальность, научная и практическая значимость данного курсового исследования обусловлена активным развитием института налогового контроля в системе финансового и налогового права.

Бесперебойное финансирование предусмотренных бюджетами мероприятий требует систематического пополнения финансовых ресурсов на федеральном и местных уровнях. Это достигается в основном за счет уплаты юридическими и физическими лицами налогов и других обязательных платежей. В соответствии с действующим налоговым законодательством и другими нормативными актами плательщики обязаны уплачивать указанные платежи в установленных размерах и в определенные сроки.

Но, к сожалению, в практике работы юридические и физические лица допускают несвоевременную уплату налогов и других обязательных платежей в связи с рядом объективных и субъективных причин. С переходом к рыночным отношениям создаются новые предприятия, осуществляющие свою финансово-хозяйственную деятельность в различных сферах экономики. Многие из них не имеют достаточно квалифицированных специалистов в области бухгалтерского учета. На таких предприятиях, как правило, допускаются ошибки в учете. Нередки случаи сознательного искажения отчетных данных. Причем сегодня стало естественным уклонение от налоговой повинности, как легальными - когда удается полностью или частично избежать налогообложения, не нарушая при этом действующего законодательства, так и нелегальными, т. е. запрещенными законом способами.

Все это приводит к занижению налогооблагаемой базы и недопоступлению в бюджет налогов и других приравненных к ним платежей.

Ошибки в исчислении и уплате налогов допускаются также из-за частых изменений в законодательстве.

В связи с этим сегодня перед налоговыми органами стоит серьезная проблема - контроль за правильностью, своевременностью и полнотой взимания налогов и его совершенствование.

Налоговый контроль реализуется посредством процедурно-процессуальной деятельности налоговых органов, основу которой составляют обоснованные и адаптированные конкретные приемы, средства или способы, применяемые при осуществлении контрольных функций и выступает в виде таких форм, как: проверки, получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов, проверка данных учёта и отчётности, осмотр помещений, территорий, используемых для извлечения дохода и др.

Ни один налогоплательщик не застрахован от налоговой проверки. И хотя она является нелегким испытанием для руководства организаций и бухгалтеров, не стоить думать, что мы не в состоянии повлиять как на ход самой проверки, так и на ее результаты.

Порядок проведения налоговых проверок определяется нормами Налогового кодекса Российской Федерации. Назначение выездных налоговых проверок регулируется нормами статей 87 и 89 Налогового Кодекса. Во исполнение ст. 89 Налогового Кодекса МНС РФ разработало Порядок назначение выездных налоговых проверок, утвержденный Приказом МНС РФ от 08.10.99 № АП-3-16/318, который в настоящее время применяется с учетом Дополнения № 1 к указанному выше Порядку (Дополнение № 1 утверждено Приказом МНС РФ от 07. 02.2000 № АП-3-16/34).

Знание его норм позволяет налогоплательщикам не только видеть ошибки инспекторов, но и эффективно защищать свои права, нарушенные вследствие таких ошибок.

Теоретическую основу курсового исследования составила разнообразная литература по финансовому и налоговому праву, нормативные источники и материалы статей периодических изданий и сети Интернет.

Глава 1. Налоговые проверки

###

### 1.1 Понятие, виды

Одним из условий функционирования налоговой системы является эффективный налоговый контроль, осуществляемый, в том числе и путем проведения налоговых проверок. Общие правила проведения налоговых проверок (камеральных и выездных) регламентируются ст. 87 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), в соответствии, с которой проверка может быть проведена у налогоплательщика (как юридического, так и физического лица, в том числе осуществляющего предпринимательскую деятельность без образования юридического лица), плательщика сборов и налогового агента.

Среди форм налогового контроля, перечисленных в статье 82 НК РФ, первыми названы налоговые проверки.

Налоговая проверка - это процессуальное действие налогового органа по контролю за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты (перечисления) налогов (сборов). Оно осуществляется путем сопоставления фактических данных, полученных в результате налогового контроля, с данными налоговых деклараций, представленных в налоговые органы.

Право на проведение налоговых проверок предоставлено налоговым органам статьей 31 НК РФ и регламентировано главой 14 "Налоговый контроль".

С введением в действие НК РФ налоговые органы не утратили прав на проведение иных (неналоговых) проверок. Так, в соответствии с Законом РФ от 18 июня 1993 г. N 5215-1 " О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением" налоговые органы проводят проверки по применению ККМ; в соответствии с Федеральным Законом от 22 ноября 1995 г. N171-ФЗ "О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции" - проверка производства и оборота алкогольной продукции и т.д.

Объем правомочий налоговых органов и существующих ограничений на проведение тех или иных процессуальных действий (доступ на территорию или в помещение, осмотр, истребование документов, выемка (изъятие) документов и предметов, инвентаризация, экспертиза и др.) напрямую зависит от вида проводимой проверки. Виды проверок представлены на рисунке 1.

Рисунок 1

Рассмотрим, какие же проверки могут проводить налоговые органы. Проверки, проводимые налоговыми органами, можно классифицировать по различным основаниям.

В зависимости от объема проверяемой документации и места проведения налоговой проверки они делятся на камеральные и выездные.

Камеральная проверка - это проверка представленных налогоплательщиком налоговых деклараций и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, а также проверка других имеющихся у налогового органа документов о деятельности налогоплательщика, проводимая по месту нахождения налогового органа.

В настоящее время камеральные проверки остаются существенным фактором пополнения бюджета. Обнаруженные в ходе камеральных проверок ошибки в самих налоговых декларациях, в обосновании льгот дают существенную прибавку в платежах в бюджет.

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. Целью камеральной проверки является контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательных и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, выявление и предотвращение налоговых правонарушений, взыскание сумм неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов и соответствующих пени, возбуждение при наличии оснований процедуры взыскания в установленном порядке налоговых санкций, а также подготовка необходимой информации для обеспечения рационального отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

Под выездной налоговой проверкой понимается комплекс действий по проверке первичных учетных и иных бухгалтерских документов налогоплательщика, регистров бухгалтерского учета, бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций, хозяйственных и иных договоров, актов о выполнении договорных обязательств, внутренних приказов, распоряжений, протоколов, любых других документов; по осмотру (обследованию) различных предметов, любых используемых налогоплательщиком для извлечения доходов либо связанных с содержанием объектов налогообложения производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий; по проведению инвентаризации принадлежащего налогоплательщику имущества; а также других действий налоговых органов (их должностных лиц), осуществляемых по месту нахождения налогоплательщика (месту его деятельности, месту расположения объекта налогообложения) и в иных местах вне места нахождения налогового органа.

Впервые термин "Выездная налоговая проверка" введен в обиход контрольной работы Налоговым кодексом Российской Федерации. Ранее проверки, проводимые с выходом к налогоплательщику, назывались документальными. Однако, разница между понятиями "выездная" и "документальная" проверки отнюдь не терминологическая. Существует распространенное мнение, что выездная налоговая проверка и документальная проверки это одно и то же. Однако, на самом деле, это отнюдь не тождественные понятия. Так, выездная налоговая проверка - это проверка, проводимая, как правило, в помещении налогоплательщика. Документальная же проверка - это проверка, охватывающая первичную бухгалтерскую документацию и учетные регистры налогоплательщика. При этом ни один законодательный акт не уточняет место проведение такой проверки.

Основными участниками, выездной налоговой проверки являются проверяемая организация или индивидуальные предприниматели и налоговый орган (его должностные лица). Однако с выездными проверками могут быть сопряжены действия и других лиц, например, экспертов, переводчиков, но такие действия, как правило, бывают обусловлены инициативой налогового органа.

Цель выездной налоговой проверки практически такая же, как и камеральной: осуществление контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджет налогов и сборов, за соблюдением законодательства о налогах и сборах, взыскание недоимок по налогам и пени, привлечение виновных лиц к ответственности за совершение налоговых правонарушений, предупреждение таких правонарушений. Однако они достигаются другими, специфическими именно для выездных проверок средствами. Например, выемка документов и предметов в рамках налогового контроля может быть осуществлена только при проведении выездной проверки.

Выездной налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика непосредственно предшествовавшие году проведения проверки. Налоговый орган не вправе проводить в течение одного календарного года две выездные проверки и более по одним и тем же налогам за один и тот же период. Срок проведения - не более двух месяцев; в исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность налоговой проверки до трех месяцев.

Статья 87 НК РФ предусматривает возможность проведения таких налоговых проверок, как встречные.

Встречная проверка - это сопоставление разных экземпляров одного и того же документа. Исходя из сущности метода, его можно применять лишь по документам, которые оформляется не в одном, а в нескольких экземплярах. К их числу относятся документы, которыми оформляются поступление или отпуск материальных ценностей (накладные, счета-фактуры и т.д.). Экземпляры документов находятся либо в различных организациях либо в разных структурных подразделениях предприятия. При условии правильного отражения хозяйственной деятельности, разные экземпляры документа имеют одно и то же содержание. В иных случаях документы оформляются лишь в одном экземпляре, либо имеют различное содержание. При сопоставлении документов могут не совпадать: количество товара, единица измерения, цена товара и пр. Отсутствие экземпляра документа может быть признаком не документирования факта хозяйственной деятельности, и как следствие - сокрытия доходов.

На практике встречная проверка является частью проводимой камеральной или выездной налоговой проверки. Полученные в результате встречной проверки данные включаются в основной акт выездной или камеральной проверки (отражаются в вынесенном Постановлении о привлечении к налоговой ответственности). На основании этих данных делается основной вывод о проведенной проверке.

По объему проверяемых вопросов налоговые проверки делятся на комплексные, тематические и целевые.

Комплексная проверка - это проверка финансово-хозяйственной деятельности организации за определенный период времени по всем вопросам соблюдения налогового законодательства. В настоящее время частота проведения комплексных проверок не установлена. При наличии у налогового органа оснований предполагать, что учет и уплата налогов (сборов) ведутся с нарушениями, комплексные проверки проводятся не реже одного раза в три года (срок давности по проверяемому периоду). Налогоплательщики, имеющие положительную репутацию, могут не подвергаться комплексной налоговой проверке вообще.

После введения в силу НК РФ практически все выездные налоговые проверки осуществляются в виде комплексных. Сюда можно включить такие вопросы как, правильность исчисления и перечисления налогов (сборов) налогоплательщиком, выполнения функций налогового агента; правильность списания со счетов налогоплательщиков сумм налогов и санкций; открытия счетов налогоплательщикам (при проверке банков); применения ККМ; порядка реализации алкогольной продукции и др. Только выездная налоговая проверка позволяет использовать весь спектр прав, предоставленных налоговым органам.

Тематическая проверка - это проверка отдельных вопросов финансово-хозяйственной деятельности организации (например, проверка правильности исчисления и уплаты налога на прибыль, НДС, налога на имущество, других налогов). Такие проверки проводятся по мере необходимости, определяемой руководителем налогового органа.

Тематическая проверка проводится или как элемент комплексной проверки, или как отдельная проверка по установленным фактам нарушения законодательства на основании текущего налогового наблюдения. Соответственно ее результаты оформляются либо отдельным актом, либо отражаются в акте комплексной проверки. Если возникает необходимость в проведении на основе тематической проверки комплексной проверки, должно быть принято дополнительное решение, расширяющее круг проверяемых вопросов.

Целевая проверка - это проверка соблюдения налогового законодательства по определенному направлению или финансово-хозяйственным операциям организации. Такие проверки проводятся по вопросам взаиморасчетов с поставщиками и покупателями продукции (услуг), по экспортно-импортным операциям, по определенной сделке, по размещению временно свободных денежных средств, правильности применения льгот и по любым иным финансово-хозяйственным операциям. Результаты целевой проверки используются при комплексной или тематической проверке и оформляются либо в актах этих проверок, либо как отдельные приложения. Возможно проведение целевых проверок и как самостоятельных. Однако в этом случае возникает опасность неполной проверки отдельных вопросов соблюдения налогового законодательства.

По способу организации налоговые проверки делятся на плановые и внезапные.

Внезапная проверка - это разновидность выездной налоговой проверки, проводимой без предварительного уведомления налогоплательщика ( в отличие от плановой проверки).

Выездная проверка проводится непосредственно на месте осуществления хозяйственной деятельности (месте хранения документов) налогоплательщиком. Основанием для ее проведения является решение руководителя (заместителя руководителя налогового органа), принимаемое при получении информации или предположения о нарушении налогоплательщиком законодательства.

Цель внезапной проверки - установить факт совершения правонарушения, который может быть сокрыт при проведении обычных проверок. Внезапные проверки проводятся не часто. В то же время многие неналоговые проверки, допустим, проверки применения ККМ, в большинстве случаев проводятся как внезапные.

HК РФ предусматривает также возможность проведения контрольных и повторных проверок.

Цель контрольной проверки - установить факт некачественного проведения ранее проведенной проверки должностными лицами налоговых органов. До 1 января 1999 года контрольные проверки проводились другими сотрудниками того же налогового органа либо сотрудниками вышестоящего налогового органа, или же органами налоговой полиции. С 1 января 1999 года контрольные проверки могут проводиться только вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью нижестоящего органа. Результаты их проведения отражаются как на налогоплательщике, так и на проверяемых работниках налоговых органов. Так, если будут установлены факты нарушения законодательства проверяемым налогоплательщиком, к нему будут применены соответствующие санкции. Если же нарушения были допущены должностными лицами налоговых органов, то такие лица должны быть привлечены к дисциплинарной (уголовной) ответственности.

Повторная проверка - это проверка по тем же видам налогов и по тем же налоговым периодам, по которым проводилась предыдущая проверка. В НК РФ предусмотрены ограничения на проведение повторных налоговых проверок. Так, согласно статье 87 НК РФ, запрещается проведение повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком (плательщиком сбора) за уже проверенный налоговый период. В настоящее время повторные выездные налоговые проверки проводятся, как правило, в виде контрольных проверок.

По объему проверяемых документов проверки делятся на:

* сплошные (когда проводится проверка всех документов организации, без пропусков и предположений об отсутствии нарушений);
* выборочные (когда проверяется только часть документации).

Сплошные проверки чаще всего проводятся в небольших организациях либо в организациях, где необходимо восстановить учет ( при его отсутствии или уничтожении первичных документов).

Выборочная проверка может перерасти в сплошную в случае установления в проверяемой выборке нарушений, которые могут быть присущи всему массиву документации организации.

Глава 2. Камеральной проверки

###

### 2.1 Понятие, цель, виды камеральной проверки

После введения в силу НК РФ (часть 1) значение камеральных проверок возросло, поскольку налоговые органы потеряли право осуществлять постоянные выездные проверки без ограничения срока их проведения. В таких условиях налоговые органы могут и должны использовать право проводить камеральные проверки в полном объеме.

Конструкция статьи 88 НК РФ "Камеральная налоговая проверка" позволяет при проведении камеральных проверок осуществлять те же процессуальные действия, что и при проведении выездных проверок: вызвать свидетеля, осуществлять осмотр документов и предметов налогоплательщика, истребовать документы, привлечь специалиста.

Целью камеральной проверки является контроль за соблюдением налогоплательщиком законодательных нормативных правовых актов о налогах и сборах, выявление и предотвращение налоговых правонарушений взыскание сумм неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов по выявленным правонарушениям, привлечение виновных лиц к ответственности за совершение налоговых правонарушений, а также подготовка необходимой информации для обеспечения рационального отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

Основными этапами камеральной проверки являются:

1) проверка полноты и своевременности представления налогоплательщиком документов налоговой отчетности, предусмотренных законодательством о налогах и сборах;

2) проверка своевременности представления расчетов по налогам в налоговый орган;

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

4) проверка правильности составления расчетов по налогам, включающая в себя арифметический подсчет итоговых сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет и проверку обоснованности применения ставок налога и налоговых льгот, а также правильность отражения показателей, необходимых для исчисления налогооблагаемой базы;

5) проверка правильности исчисления налогооблагаемой базы. Осуществляется сверка и анализ согласованности показателей, повторяющихся в бухгалтерской отчетности и налоговых расчетах с точки зрения достоверности отдельных показателей, наличие сомнительных моментов или несоответствий, указывающих на возможные нарушения налоговой дисциплины, логический контроль за наличием искажений в отчетной информации, сопоставление показателей с отчетными показателями предыдущего отчетного периода, взаимоувязка показателей бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций.

Направления, по которым проводится камеральная проверка, позволяют выделить следующие ее виды:

* формальную проверку;
* арифметическую проверку;
* нормативную проверку;
* непосредственную камеральную проверку.

Формальная проверка включает в себя проверку наличия всех установленных законодательством форм отчетности и документов (например, документов, подтверждающих предоставление налоговых льгот или подтверждающих экспорт продукции и т.д.). Проверяется также наличие и четкое заполнение всех предусмотренных правовыми актами обязательных реквизитов. Заполнение отчетности должно осуществляться ручкой, фломастером или методами машинной обработки. Не допускаются неоговоренные исправления. В случае отсутствия каких-либо данных в соответствующей строке ставится прочерк или делается ссылка об отсутствии оснований по заполнению определенных строк (форм). В ходе формальной проверки проверяется также наличие подписи налогоплательщика (руководителя и главного бухгалтера) и соответствии этих подписей имеющимся образцам. На представляемом втором экземпляре налоговой отчетности ставится отметка налогового органа о дате получения отчетности.

Арифметическая проверка дает возможность оценить правильность арифметического подсчета того или иного показателя, например, налогооблагаемой прибыли. При арифметической проверке контролируется правильность подсчета итоговых сумм в документе, как по горизонтали, так и по вертикали.

Нормативная проверка - это проверка содержания документа с точки зрения соответствия его действующему законодательству. Именно этот метод позволяет выявить незаконные по содержанию документы, установить факты необоснованного списания затрат на себестоимость продукции, неправильности применения ставок налогов и т.д. При нормативной проверке налоговый инспектор руководствуется нормативной базой о налогах и сборах.

Непосредственная камеральная проверка представляет собой логическую проверку корреспонденции цифровых данных, в соответствии с которыми налогоплательщик определяет сумму налога, подлежащую внесению в бюджет.

Приемы и методы проведения камеральной налоговой проверки являются закрытой информацией, которая представляет собой основные способы определения занижения налогоплательщиком налогооблагаемой базы без проведения выездной налоговой проверки. При этом сопоставляется информация, представленная налогоплательщиком (его отчетность), с данными проведенных проверок налогоплательщика и информацией, поступающей (получаемой) из внешних источников.

До 01.01.99, то есть до введения в действие общей части Налогового кодекса Российской Федерации нормативная база для осуществления камеральной налоговой проверки была указана в законе РСФСР от 21.03.91. "О Государственной налоговой службе Российской Федерации", согласно которого налоговые органы имели право проверять все документы, связанные с исчислением и уплатой налогов, получать необходимые объяснения, справки, сведения по вопросам, возникающим при проверке, то есть такая формулировка подразумевала под собой проведение камеральной налоговой проверки. Кроме вышеуказанного Закона, достаточно долгое время других законодательных нормативных и ведомственных актов, в соответствии с которыми проводились бы камеральные налоговые проверки, не было, поэтому во многих районных налоговых инспекциях проведение камеральной налоговой проверки осуществлялось по временным методическим рекомендациям по различным видам налогов. Данные документы разрабатывались соответствующими инспекторскими отделами региональных инспекций и содержали, в основном, рекомендации об арифметической сверке отдельных показателей представленных расчетов, а также проверки своевременности и правильности оформления расчетов. Такое положение сохранялось до принятия регламента планирования и подготовки выездной налоговой проверки соблюдения налогового законодательства, утвержденного в марте 1997 года Государственной налоговой службой Российской Федерации, в соответствии с положениями которого и стали проводиться камеральные проверки. В положениях регламента впервые достаточно полно нашли свое отражение цели и задачи камеральной налоговой проверки, а также конкретные методические рекомендации по проведению камеральной проверки, а именно, порядок проведения сверки показателей расчетов, анализ отдельных показателей бухгалтерской отчетности и др.

После принятия Налогового кодекса появилась необходимость в новом документе, устанавливающем единые принципы проведения камеральной налоговой проверки, который бы отвечал всем требованиям Кодекса. Таким документом стал Регламент проведения камеральных налоговых проверок налоговой отчетности, оформления их результатов, утвержденный 28.01.99. Министерством Российской Федерации по налогам и сборам. Необходимо отметить, что Регламент камеральных налоговых проверок не отменил Регламента планирования и подготовки выездных налоговых проверок соблюдения налогового законодательства, а существенно расширил и дополнил уже существующие положения.

При возникновении спорных вопросов, связанных с исчислением сумм налогов, налоговый орган вправе истребовать от налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и необходимые документы. В данном случае срок проведения камеральной проверки исчисляется с момента представления налогоплательщиком указанных документов.

Толкование этой нормы позволяет прийти к выводу о том, что налоговый орган не вправе требовать от налогоплательщика представления любых документов. Истребуемые документы должны подтверждать правомерные действия налогоплательщика, а не способствовать установлению налоговых правонарушений. Вместе с тем, согласно статье 93 Налогового кодекса должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого налогоплательщика необходимые для проверки документы. НК РФ не устанавливает ограничений по составу запрашиваемых документов. Единственное условие - документы должны относиться к тому налоговому периоду, за который представлена текущая налоговая отчетность.

Решение вопроса о том, какие именно документы необходимы для такой проверки, находится в компетенции налогового инспектора или другого должностного лица налогового органа. Отказ налогоплательщика от предоставления запрашиваемых при проведении камеральной налоговой проверки документов или непредоставление их в пятидневный срок признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную в статье 126 Налогового кодекса Российской Федерации "Непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, необходимых для осуществления налогового контроля".

### 2.2 Налоговая отчетность: порядок приема

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.

Налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога или содержащее другие данные, связанные с исчислением и уплатой налогов.

Налоговая отчетность представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика в сроки, установленные законодательством о налогах и сборах. Камеральной налоговой проверкой должны быть охвачены только те показатели документов, входящих в состав налоговой отчетности, которые имеют значение для правильного исчисления налогоплательщиком объектов налогообложения и сумм налогов, причитающихся к уплате в бюджет. Принятие налоговой отчетности в случае представления лично налогоплательщиком или его агентом осуществляется в присутствии налогоплательщика. При отправке налогоплательщиком налоговой отчетности по почте днем ее представления считается дата отправки заказного письма с описью вложения.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. В соответствии с пунктом 2 статьи 80 Налогового кодекса Российской Федерации налоговым органам запрещается отказывать в принятии налоговых деклараций. Вместе с тем, обязанность налогоплательщика по предоставлению налоговым органам документов налоговой отчетности не может считаться исполненной при наличии следующих оснований:

* отсутствие в представленном документе какого-либо из обязательных реквизитов, предусмотренных нормативно-правовыми актами, предусмотренными для подобного рода документов;
* нечеткое заполнение документа, делающее невозможным его прочтение, заполнение карандашом;
* наличие не оговоренных налогоплательщиком исправлений;
* составление отчетности на иных языках, кроме русского. При выявлении одного или нескольких таких фактов, налоговый орган уведомляет налогоплательщика о неисполнении им вышеназванной обязанности, а также о применении к нему в случае непредоставления им документов налоговой отчетности по установленной форме и в определенный законодательством срок, мер ответственности, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации.

На каждом документе налоговой отчетности проставляется дата принятия, штамп или отметка налогового органа и подпись ответственного лица, принимающего отчетность. По просьбе налогоплательщика на остающихся у него копиях отчетности налоговый орган проставляет указанные выше реквизиты.

Следует иметь в виду, что налоговая отчетность, переданная налогоплательщиком в налоговый орган на дискете или ином носителе, допускающем компьютерную обработку, должна быть подтверждена информацией на бумажных носителях, оформленных в соответствии с требованиями действующих законодательных и нормативных актов. Датой получения информации считается дата ее фактической передачи в налоговый орган на бумажных носителях, обозначенная в штемпеле почтовой организации. Настоящее требование не распространяется на документы, возможность представления которых в налоговый орган на дискете или ином носителе, допускающем компьютерную обработку, установлена законодательством о налогах и сборах.

При проведении камеральной проверки налоговых деклараций работник налогового органа заполняет графы "по данным налоговой инспекции; строки, отметки и замечания инспектора (экономиста)" или иные графы (строки), специально предусмотренные в налоговых декларациях, а в случае выявления фактов неправильного отражения показателей налоговой декларации, приводящих к неполной (излишней) уплате налогоплательщиком сумм налогов, фиксируются замечания налогового инспектора.

Проверенная налоговая декларация подписывается работником налогового органа, проводившим проверку, с указанием даты ее проведения. В случае, если форма налоговой декларации предусматривает реквизит подписи руководителя налогового органа, данная декларация передается на подпись руководителю.

Кодекс не содержит норм, обязывающих налоговый орган оформлять акт камеральной налоговой проверки. Однако арбитражная практика и статья 115 "Давность взыскания налоговых санкций" Кодекса определяют, что в суд о взыскании налоговых санкций налоговые органы вправе обратиться не позднее шести месяцев со дня обнаружения правонарушения и составления соответствующего акта. Необходимость составления акта камеральной проверки следует также из общего смысла статьи 101 "Производство по делу о налоговом правонарушении, совершенном налогоплательщиком, плательщиком сбора или налоговым агентом и (вынесение решения по результатам рассмотрения материалов проверки)" Налогового кодекса. В соответствии с пунктом 6 статьи 101 Кодекса в решении о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства, доводы, приводимые налогоплательщиком в свою защиту и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающих данные правонарушения и применяемые меры ответственности. Данная статья Кодекса должна содержать прямое указание на составление акта при осуществлении камеральной налоговой проверки.

При выявлении нарушения правил составления налоговой декларации, которые привели к занижению сумм налогов, подлежащих уплате, и при этом факт налогового правонарушения достоверно установлен и не требует подтверждения при выездной налоговой проверке, руководителем налогового органа выносится решение, которое оформляется в виде постановления о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения. В постановлении налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения по результатам камеральных проверок излагаются обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, со ссылками на документы и иные сведения, подтверждающие эти обстоятельства, доводы, приводимые налогоплательщиком в свою защиту (при их наличии), и результаты проверки этих доводов, а также обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность налогоплательщика, виды налоговых правонарушений и размеры применяемых налоговых санкций со ссылкой на соответствующие нормы Налогового Кодекса.

На основании вынесенного постановления налогоплательщику в десятидневный срок с даты вынесения соответствующего постановления, направляется требование об уплате недоимки по налогу, пени, сумм налоговых санкций, а также об устранении выявленных правонарушений.

Настоящее требование и копия постановления налогового органа вручается налогоплательщику под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком.

В случае, если в результате умышленных действий налогоплательщика требование и копия решения налогового органа не могут быть ему вручены, они считаются полученными налогоплательщиком по истечении 6-ти дней после их отправки заказным письмом.

По выявленным налоговым органом нарушениям, за которые должностные лица о реозганизаций-налогоплательщиков подлежат привлечению к административной ответственности, должностными лицами налоговых органов осуществляется производство по делам об административных правонарушениях в соответствии с Кодексом РСФСР об административных правонарушениях.

В случае если налогоплательщик самостоятельно обнаружил в поданной им налоговой декларации неотражение или неполноту сведений, а равно ошибки, приводящие к занижению суммы налога, подлежащей уплате, он обязан внести необходимые дополнения и изменения в налоговую декларацию.

Налогоплательщик, сделавший заявление о внесении дополнений и изменений в налоговую декларацию в соответствии с порядком и в сроки, предусмотренные Налоговым кодексом, и уплативший в бюджет недостающую сумму налога и пени (в случае если указанное заявление сделано после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога), освобождается от ответственности за нарушение правил составления налоговой декларации.

Глава 3. Выездная налоговая проверка

Налоговый контроль за деятельностью бюджетных организаций осуществляется сотрудниками налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений, проверки данных учета и отчетности, а также в других формах, предусмотренных п. 1 ст. 82 НК РФ, в частности путем проведения камеральной (КНП) и выездной (ВНП) налоговых проверок.

### 3.1 Порядок проведения выездной налоговой проверки

Согласно п. 1 ст. 89 НК РФ выездная проверка проводится на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа как на территории (в помещении) налогоплательщика, так и в здании налоговой инспекции, если налогоплательщик не может предоставить помещение для ее проведения. Форма такого Решения приведена в Приложении 1 к Приказу ФНС России от 25.12.2006 N САЭ-3-06/892@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; Оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; Порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; Требований к составлению акта налоговой проверки" (далее - Приказ ФНС России N САЭ-3-06/892@).

Решение о проведении ВНП в обязательном порядке должно содержать следующие сведения (п. 2 ст. 89 НК РФ):

- полное и сокращенное наименования налогоплательщика;

- предмет проверки, то есть налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке;

- периоды, за которые проводится проверка;

- должность, Ф.И.О. сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки.

В соответствии с п. 3 ст. 89 НК РФ в отношении одного налогоплательщика ВНП может проводиться по одному или нескольким налогам.

В ходе контрольных мероприятий налоговики вправе охватить проверкой период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. Причем периодичность таких проверок в отношении одного налогоплательщика не должна превышать двух раз в течение года (п. 5 ст. 89 НК РФ). Исключение из правила - решение руководителя ФНС.

Вместе с тем контролеры могут провести повторную выездную налоговую проверку в порядке контроля вышестоящим налоговым органом деятельности инспекции или на основании поданной налогоплательщиком уточненной декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного (п. 10 ст. 89 НК РФ). В рамках этой проверки проверяется период, за который представляется уточненная налоговая декларация.

В соответствии с п. 6 ст. 89 НК РФ срок проведения ВНП не может превышать двух месяцев, начиная со дня вынесения решения о ее назначении и заканчивая днем оформления справки о проведенной проверке. В Письме от 04.04.2007 N 03-02-07/1-157 Минфин дал разъяснения о сроках проведения ВНП. В нем, в частности, сказано, что если последний день срока ее проведения попадает на нерабочий день, то с учетом ст. 6.1 НК РФ днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день.

В последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющий обязан составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику или его представителю (п. 15 ст. 89 НК РФ).

3.2 Основания продления выездной налоговой проверки

В определенных случаях проверка может затянуться до четырех, а иногда и до шести месяцев. Основания и порядок продления срока ее проведения утверждены Приказом ФНС России N САЭ-3-06/892@.

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

1) проведение проверок налогоплательщика, отнесенного к категории крупнейших;

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

3) наличие форс-мажорных обстоятельств (затопление, наводнение, пожар и т.д.) на территории, где проводится проверка;

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

- четыре и более обособленных подразделения - до четырех месяцев;

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

- десять и более обособленных подразделений - до шести месяцев;

5) непредставление налогоплательщиком, плательщиком сбора, налоговым агентом в установленный в соответствии с п. 3 ст. 93 НК РФ срок документов, необходимых для проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки;

6) иные обстоятельства. В данном случае необходимость и сроки продления выездной (повторной выездной) налоговой проверки определяются исходя из длительности проверяемого периода, объемов проверяемых и анализируемых документов, количества налогов и сборов, по которым назначена проверка, количества осуществляемых проверяемым лицом видов деятельности, разветвленности организационно-хозяйственной структуры проверяемого лица, сложности технологических процессов и т.д.

Особо следует отметить последний пункт, который делает перечень "исключительных" случаев увеличения срока проведения ВНП открытым. Это, в свою очередь, свидетельствует о том, что при большом желании налоговики могут применить данный пункт практически ко всему, тем самым затягивая срок проведения проверки на полгода.

В соответствии с п. 4 Приказа ФНС России N САЭ-3-06/892@ для продления срока проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки налоговый орган, проводящий проверку, направляет в вышестоящий налоговый орган мотивированный запрос о продлении срока проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки.

Решение о продлении ее срока принимает руководитель (заместитель руководителя) ФНС:

- при продлении срока повторной выездной налоговой проверки, проводимой управлением ФНС по субъекту РФ в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;

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

- при продлении срока выездной (повторной выездной) налоговой проверки, проводимой ФНС. В этом случае мотивированный запрос о продлении срока ее проведения представляется руководителю (заместителю руководителя) ФНС руководителем проверяющей группы (бригады).

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

Положения налогового законодательства (п. 9 ст. 89 НК РФ) позволяют контролерам в определенных случаях приостанавливать проведение ВНП, однако общий срок приостановления не может превышать шести месяцев. Если была приостановлена проверка по вопросу получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров, срок ее приостановления может быть увеличен еще на три месяца.

Приостановление и возобновление проведения ВНП осуществляются на основании решений руководителя налогового органа или его заместителя, формы которых утверждены Приказом ФНС России от 06.03.2007 N ММ-3-06/106

### 3.3 Истребование и выемка документов в ходе налоговой проверки

В ходе налоговой проверки могут осуществляться выемка и истребование документов.

По поводу выемки документов Минфин в Письме от 06.03.2009 N 03-02-07/1-113 дал следующие пояснения: если у проверяющего достаточно оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, то производится выемка этих документов в порядке, предусмотренном ст. 94 НК РФ, то есть на основании мотивированного постановления о выемке документов. Данное постановление подлежит утверждению руководителем (его заместителем) соответствующего налогового органа (п. 1 ст. 94 НК РФ).

Истребование документов осуществляется согласно ст. 93.1 НК РФ. Налоговый орган вправе запросить документы бухгалтерского и налогового учета, касающиеся деятельности проверяемого налогоплательщика (Письма Минфина России от 13.02.2008 N 03-02-07/1-58, от 04.12.2007 N 03-02-07/1-468). В свою очередь, налогоплательщик обязан предоставить ему такую возможность (пп. 5 п. 1 ст. 23, п. 12 ст. 89 НК РФ).

В этих целях налоговики вручают учреждению Требование о представлении документов (информации) по форме, утвержденной Приказом ФНС России от 31.05.2007 N ММ-3-06/338@. В нем должны быть указаны наименования, реквизиты, иные индивидуализирующие признаки документов, период, к которому они относятся.

Интересующие контролеров документы должны быть представлены проверяемым в виде заверенных им копий в течение 10 дней со дня получения соответствующего требования (п. 3 ст. 93 НК РФ). Причем данный срок следует исчислять в рабочих днях (п. 6 ст. 6.1 НК РФ). В противном случае налогоплательщика могут привлечь к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 126 "Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля" НК РФ. Напомним, что данной нормой установлена ответственность в виде штрафа в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ.

### 3.4 Вручение акта по результатам налоговой проверки

В соответствии с п. 1 ст. 100 НК РФ по результатам выездной налоговой проверки в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной проверке уполномоченные должностные лица налоговых органов обязаны составить в установленной форме акт налоговой проверки.

Из п. 5 ст. 100 НК РФ следует, что акт налоговой проверки в течение пяти дней с даты составления данного акта должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку либо передан иным способом, свидетельствующим о дате получения акта указанным лицом (его представителем). При этом в акте налоговой проверки согласно пп. 1 п. 3 ст. 100 НК РФ должна быть отражена дата его подписания лицами, проводившими проверку.

Срок вручения акта налоговой проверки не был законодательно установлен, на что неоднократно указывал Минфин (Письма от 26.09.2008 N 03-02-07/2-161 и от 02.06.2008 N 03-02-08-12), поэтому Федеральным законом от 26.11.2008 N 224-ФЗ были внесены изменения в п. 5 ст. 100 НК РФ, вступившие в силу с 01.01.2009.

Согласно внесенным поправкам акт выездной налоговой проверки должен быть вручен налогоплательщику в срок не позднее двух месяцев и пяти дней, исчисляемый в соответствии с п. 2 ст. 6.1 НК РФ со дня, следующего за последним днем проверки

#### 3.5 Нюансы проведения выездных налоговых проверок

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

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

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

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

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

Решение о проведении выездной налоговой проверки должно содержать следующие сведения:

- полное и сокращенное наименования организации либо фамилию, имя, отчество налогоплательщика;

- предмет проверки, то есть налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке;

- периоды, за которые проводится проверка;

- должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки.

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

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

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

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

В п. 5 ст. 89 НК РФ закреплено, что налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период (Постановление ФАС Центрального округа от 19 февраля 2009 г. N А08-2803/2008-25).

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

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

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

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

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

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

- проведение проверок налогоплательщика, отнесенного к категории крупнейших;

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

- наличие форс-мажорных обстоятельств (затопление, наводнение, пожар и т.д.) на территории, где проводится проверка;

- другое.

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

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

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

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

Пункт 8 ст. 89 НК РФ регламентирует, что срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке.

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

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

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

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

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

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

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

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

### 3.6 Критерии отбора плательщиков для проведения выездных налоговых проверок

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

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

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

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

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

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

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

- сумм исчисленных налоговых платежей и их динамики, который позволяет выявить налогоплательщиков, у которых уменьшаются суммы начислений налоговых платежей;

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

- показателей налоговой и (или) бухгалтерской отчетности налогоплательщиков, позволяющий определить значительные отклонения показателей финансово-хозяйственной деятельности текущего периода от аналогичных показателей за предыдущие периоды или же отклонения от среднестатистических показателей отчетности аналогичных хозяйствующих субъектов за определенный промежуток времени, а также выявить противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, и (или) несоответствие информации, которой располагает налоговый орган;

- факторов и причин, влияющих на формирование налоговой базы.

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

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

- налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виде экономической деятельности);

- отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов;

- отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период;

- опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг);

- выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации;

- неоднократное приближение к предельному значению установленных НК РФ величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы (разд. VIII.1 части второй НК РФ - "Специальные налоговые режимы");

- отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год;

- построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками (цепочка контрагентов) без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели);

- непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности;

- неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения ("миграция" между налоговыми органами);

- значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики;

- ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

### 3.7 Действия в период выездной налоговой проверки

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

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

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

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

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

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

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

В соответствии с п. 1 ст. 92 НК РФ должностное лицо налогового органа, производящее выездную налоговую проверку, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, вправе производить осмотр территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов.

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

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

Обратите внимание: согласно п. 3 ст. 92 НК РФ осмотр производится в присутствии понятых (Постановление ФАС Центрального округа от 18 июня 2007 г. N А35-1857/06-С18).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Налоговый орган, осуществляющий налоговые проверки или иные мероприятия налогового контроля, направляет письменное поручение об истребовании документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), в налоговый орган по месту учета лица, у которого должны быть истребованы указанные документы (информация) (форму такого поручения см. в Приложении N 6 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

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

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

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

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

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

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

До начала выемки должностное лицо налогового органа предъявляет постановление о производстве выемки и разъясняет присутствующим лицам их права и обязанности. При этом должностное лицо налогового органа предлагает лицу, у которого производится выемка документов и предметов, добровольно выдать их, а в случае отказа производит выемку принудительно. В случае отказа лица, у которого производится выемка, вскрыть помещения или иные места, где могут находиться подлежащие выемке документы и предметы, должностное лицо налогового органа вправе сделать это самостоятельно, избегая причинения не вызываемых необходимостью повреждений запоров, дверей и других предметов.

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

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

Изъятые документы должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора). В случае отказа налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) скрепить печатью или подписью изымаемые документы в протоколе о выемке делается специальная отметка (форма протокола закреплена в Приложении N 8 к Приказу ФНС России N ММ-3-06/338 "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах").

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

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

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

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

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

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

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

- заявить отвод эксперту;

- просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц;

- представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта;

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

- ознакомиться с заключением эксперта.

В п. 10 ст. 95 НК РФ получило фиксацию положение, согласно которому дополнительная экспертиза назначается в случае недостаточной ясности или полноты заключения и поручается тому же или другому эксперту. Повторная же экспертиза назначается в случае необоснованности заключения эксперта или сомнений в его правильности и поручается однозначно уже другому эксперту. Эти виды экспертизы назначаются с соблюдением всех вышеназванных требований ст. 95 НК РФ.

### 3.8 Как себя вести налогоплательщику

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

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

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

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

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

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

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

- представлять свои интересы в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, лично либо через своего представителя;

- представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок (Постановления ФАС Московского округа от 12 мая 2009 г. N КА-А41/3611-09 по делу N А41-19255/08 и ФАС Северо-Кавказского округа от 16 апреля 2009 г. N А01-1972/2008-12);

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

- получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов (Постановление ФАС Центрального округа от 7 мая 2007 г. N А64-5197/06-19);

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

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

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

- на соблюдение и сохранение налоговой тайны;

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

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

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

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

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

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

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

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

- представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, которые предусмотрены НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;

- в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов;

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

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

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

- действовать в строгом соответствии с НК РФ и иными федеральными законами;

- реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов;

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

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

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

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

3.9 Золотые рекомендации

Исходя из сущности выездной налоговой проверки и набора прав и обязанностей налогоплательщиков и налоговых органов, в целом обозначим следующие рекомендации для налогоплательщиков:

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

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

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

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

- следует корректно отвечать на требования представителей налоговых органов;

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

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

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

# Глава 4. Мероприятия, проводимые налоговыми органами по окончанию выездной налоговой проверки

###

### 4.1 Рассмотрение дела о налоговом правонарушении

После составления и вручения налогоплательщику акта налоговой проверки начинается следующий этап налогового контроля - рассмотрение дела о налоговом правонарушении и вынесение решения о наложении штрафа.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа извещает лицо, в отношении которого проводилась эта проверка, о времени и месте рассмотрения ее материалов.

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

Перед рассмотрением материалов налоговой проверки по существу руководитель (заместитель руководителя) налогового органа должен:

- объявить, кто рассматривает дело и материалы какой налоговой проверки подлежат рассмотрению;

- установить факт явки лиц, приглашенных для участия в рассмотрении. В случае неявки этих лиц руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выясняет, извещены ли участники производства по делу в установленном порядке, и принимает решение о рассмотрении материалов налоговой проверки в отсутствие вышеуказанных лиц либо об отложении рассмотрения;

- в случае участия представителя лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, проверить полномочия этого представителя;

- разъяснить лицам, участвующим в процедуре рассмотрения, их права и обязанности;

- вынести решение об отложении рассмотрения материалов налоговой проверки в случае неявки лица, участие которого необходимо для рассмотрения.

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

Как правило, текст письменного возражения на результаты налоговой проверки обычно начинается с заявления организации о несогласии с выводами и фактами, которые изложены в акте налоговой проверки; затем приводятся сами возражения, которые опровергают позицию налогового органа (в соответствии с пунктами акта). Мнение о неправомерности привлечения налогоплательщика к ответственности обычно подкрепляется ссылками на положения Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ). Кроме того, могут приводиться ссылки на письма Минфина России или ФНС России, арбитражную практику (ВАС РФ и арбитражных судов округа, в котором работает организация), подтверждающие практику компании.

Наиболее часто в письменных возражениях на результаты налоговой проверки приводятся следующие доводы:

- несвоевременное перечисление налога не является причиной наложения штрафа (в соответствии со ст. 122 НК РФ состав правонарушения возникает, только если недоимка образуется в результате занижения налоговой базы, неправильного исчисления налога либо других неправомерных действий организаций, - Постановление Президиума ВАС РФ от 08.05.2007 N 15162/06);

- наличие переплаты, которая образовалась в периоде, предшествующем дате образования недоимки, не влечет начисление штрафа в соответствии со ст. 122 НК РФ (п. 42 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации");

- штраф не может быть начислен, если с периода, когда допущено нарушение, прошло три года. Например, при применении ст. ст. 120 и 122 НК РФ три года считаются со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого организация допустила ошибку в расчете налога (если решение о выездной налоговой проверке правильности исчисления НДС вынесено 28 августа 2008 г., организацию не могут оштрафовать за налоговые периоды с января по июль 2005 г.);

- штраф не может быть начислен за неуплату авансовых платежей (п. 16 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 N 71);

- при несвоевременном представлении расчетов по авансовым платежам применяется ст. 126 НК РФ, а не ст. 119 настоящего Кодекса, в которой речь идет о штрафах за несвоевременное представление декларации;

- штраф не может быть начислен в соответствии со ст. ст. 120 и 122 НК РФ (п. 41 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5);

- нормы ст. 119 НК РФ могут применяться только в отношении налогоплательщика, а не налогового агента (Письмо Минфина России от 21.09.2004 N 03-02-07/38); в отношении налогового агента применяется п. 1 ст. 126 НК РФ;

- не применяется п. 3 ст. 120 НК РФ в случае отсутствия одного счета-фактуры или одного первичного документа. Штраф не начисляется за неотражение операций в книге покупок и книге продаж, за неправильное оформление документов (Постановление ФАС Уральского округа от 28.03.2007 N Ф09-2113/07-С2).

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.

При рассмотрении материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа:

- устанавливает, совершало ли лицо, в отношении которого был составлен акт налоговой проверки, нарушение законодательства о налогах и сборах;

- определяет, образуют ли выявленные нарушения состав налогового правонарушения. Так, в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 23.01.2006 N Ф04-9839/2005(18967-А81-35) отмечено, что в мотивировочной части оспариваемого решения не было указано, в результате каких действий налогоплательщика была допущена неуплата налога, не было приведено основание квалификации налогового правонарушения по п. 1 ст. 122 НК РФ. Таким образом, в решении налогового органа отсутствовало указание на признаки налогового правонарушения, совершенного, по мнению налогового органа, обществом, в результате чего было невозможно установить, содержался ли в действиях общества состав налогового правонарушения.

Налоговый орган обязан обосновать свои выводы о квалификации деяния. В противном случае ему будет затруднительно определить наличие состава налогового правонарушения в действиях налогоплательщика, а это будет исключать налоговую ответственность. Отсутствие в решении о привлечении к налоговой ответственности обоснованных выводов о квалификации правонарушения означает существенное нарушение процедуры привлечения к ответственности.

В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 23.08.2004 по делу N А56-7027/04 указано, что в решении налогового органа от 06.10.2003 N 19/1171 квалификация вменявшегося индивидуальному предпринимателю налогового правонарушения отсутствовала, что свидетельствовало о его незаконности, а незаконное решение налогового органа о привлечении к ответственности не могло служить основанием для взыскания примененной этим решением налоговой санкции;

- устанавливает, имеются ли основания для привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения. Но может ли территориальный налоговый орган производить такое процессуальное действие, как переквалификация налогового правонарушения, в процессе привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности? НК РФ не предусматривает возможности переквалификации деяния в процессе первичного производства по делу о налоговом правонарушении и в то же время не запрещает налоговому органу переквалифицировать это деяние. Если исходить из того, что компетенция налогового органа четко установлена в законодательстве, то отсутствие полномочий производить переквалификацию деяния свидетельствует о том, что данное право у налоговых органов отсутствует. Поэтому можно сделать вывод, что налоговый орган не вправе производить переквалификацию выявленных нарушений налогового законодательства в процессе привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности.

Обстоятельствами, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения, при наличии которых лицо не подлежит ответственности за его совершение, признаются:

- совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (вышеуказанные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания);

- совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком - физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния (вышеуказанные обстоятельства доказываются представлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение);

- выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (вышеуказанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа);

- иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения.

Обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения (при наличии хотя бы одного из них размер штрафа подлежит уменьшению не меньше чем в два раза по сравнению с установленным НК РФ размером), признаются:

- совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;

- совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;

- тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения;

- иные обстоятельства, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны смягчающими ответственность.

Обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекавшимся к ответственности за аналогичное правонарушение. При наличии отягчающих обстоятельств размер штрафа увеличивается на 100%.

В случае необходимости получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе вынести решение о проведении в срок, не превышающий одного месяца, дополнительных мероприятий налогового контроля, изложив обстоятельства, вызвавшие необходимость проведения таких дополнительных мероприятий, срок и конкретную форму их проведения. В качестве дополнительных мероприятий налогового контроля могут проводиться истребование документов в соответствии со ст. ст. 93 и 93.1 НК РФ, допрос свидетеля, проведение экспертизы.

### 4.2 Принятие решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки

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

- о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;

- об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения так, как они установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие вышеуказанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей НК РФ, предусматривающих данные правонарушения, и применяемые меры ответственности. В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения приводятся размер выявленной недоимки и соответствующих пеней, а также подлежащий уплате штраф.

В НК РФ не установлен срок, в течение которого налоговый орган должен вручить свое решение налогоплательщику (его представителю), поэтому на практике ситуация решается с учетом сроков исковой давности.

Налоговый орган должен выносить свое решение по предмету проведенной выездной проверки. Если при проведении проверки правильности исчисления и уплаты НДС налоговый орган обнаружил недоимку по налогу на прибыль, то он не может отразить ее в акте проверки в числе нарушений и в решении наложить за это штраф нельзя. Ведь для того чтобы оштрафовать за данное нарушение, налоговый орган должен выявить и зафиксировать его с соблюдением предусмотренной законом процедуры налогового контроля. Несоблюдение этой процедуры и других установленных НК РФ требований является основанием для отмены решения налогового органа (п. 12 ст. 101.4, п. 14 ст. 101 НК РФ). К тому же никто не может быть привлечен к налоговой ответственности иначе, чем по основаниям и в порядке, предусмотренным НК РФ (ст. 108 Кодекса).

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

В решении налогового органа приводятся срок, в течение которого лицо, в отношении которого вынесено решение, вправе обжаловать данное решение, порядок обжалования решения в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу), а также наименование органа, его место нахождения, другие необходимые сведения.

Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за его совершение вступают в силу по истечении 10 рабочих дней со дня вручения налогоплательщику.

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

Если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, не отменит решение нижестоящего налогового органа, решение нижестоящего налогового органа вступает в силу с даты его утверждения вышестоящим налоговым органом. Если решение будет изменено, решение нижестоящего налогового органа с учетом внесенных изменений вступит в силу с даты принятия соответствующего решения вышестоящим налоговым органом.

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

С 1 января 2009 г. решение налогового органа по результатам проверки может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе. В случае обжалования такого решения в судебном порядке срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда лицу, в отношении которого вынесено это решение, стало известно о его вступлении в силу.

### 4.3 Обеспечительные меры по взысканию недоимки, пеней и санкций

Для обеспечения взыскания недоимки, пеней и санкций налоговый орган может принять следующие меры:

- запретить отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа, запрет налагается последовательно в отношении:

недвижимого имущества;

транспортных средств, ценных бумаг;

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

готовой продукции, сырья и материалов;

- приостановить операции по счетам в банке.

По просьбе лица, в отношении которого было вынесено решение о принятии обеспечительных мер, налоговый орган вправе заменить обеспечительные меры:

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

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

- на поручительство третьего лица, оформленное в порядке, установленном ст. 74 НК РФ.

### 4.4 Основания для отмены решения налогового органа

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

Несоблюдение должностными лицами налоговых органов этих требований может служить основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

Нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности. К таким существенным условиям относятся обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения.

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

По выявленным налоговым органом нарушениям, за которые физические лица или должностные лица организаций подлежат привлечению к административной ответственности, уполномоченное должностное лицо налогового органа, проводившее проверку, составляет протокол об административном правонарушении в пределах своей компетенции.

После вступления в силу решения налоговых органов о взыскании недоплаты налога, сбора, пеней, штрафа с налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) этому лицу направляется требование об уплате соответствующих сумм в порядке и в сроки, установленные ст. ст. 69 и 101.3 НК РФ.

Отсутствие в требовании об уплате налога (сбора), пеней и штрафа обязательных реквизитов может послужить поводом для его оспаривания налогоплательщиком. При этом необходимо учитывать, что несоответствие вышеуказанного требования по форме и содержанию нормам НК РФ само по себе еще не является безусловным основанием для признания его недействительным. Иными словами, вышестоящий налоговый орган или суд, рассматривающий жалобу налогоплательщика, должен оценить характер допущенных нарушений и их влияние на законность и обоснованность направленного налогоплательщику требования [Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 17.01.2007 N Ф04-8772/2006(29893-А46-33) по делу N А46-3277/2006].

Если в требовании об уплате налога (сбора) отсутствуют сведения о периоде образования недоимки, не указаны срок уплаты, а в поручении банку - ставка налога, дата начисления пеней, данные об основаниях взимания налога, арбитражный суд может признать внесудебное взыскание незаконным (Постановление ФАС Московского округа от 18.02.2008 по делу N КА-А40/14511-07).

4.5 Исполнение налогоплательщиком требования об уплате налога (сбора)

Требование об уплате налога (сбора), пеней и штрафа направляется налогоплательщику (плательщику сборов, налоговому агенту) той инспекцией, в которой налогоплательщик состоит на учете, в течение 10 дней с даты вступления в силу решения о привлечении к налоговой ответственности (п. 2 ст. 70 НК РФ).

Требование может быть передано руководителю организации (его законному или уполномоченному представителю) или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку либо иным способом, подтверждающим факт и дату получения этого требования. Вручение требования главному бухгалтеру организации также признается надлежащим способом вручения данного документа налогоплательщику (плательщику сборов, налоговому агенту) (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 30.08.2006 по делу N А43-5201/2006-30-170).

Если же должник (его представители) уклоняется от получения требования об уплате налога (сбора), оно направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма (п. 6 ст. 69 НК РФ).

Как правило, требование об уплате налога (сбора), пеней и штрафа должно быть исполнено налогоплательщиком в течение 10 календарных дней с даты его получения, если более продолжительный срок для исполнения не указан в самом требовании (п. 4 ст. 69 НК РФ). Если у налогоплательщика возникают обоснованные сомнения в части правильности начисления соответствующих сумм пеней, возможно проведение сверки расчетов начисленных пеней до наступления срока уплаты, указанного в требовании об уплате налога (сбора). Иными словами, налогоплательщик вправе предъявить претензии налоговому органу только до истечения срока исполнения требования об уплате недоимки, пеней и штрафа. По истечении этого срока никакие претензии приниматься не будут; нежелание же налогоплательщика добровольно исполнить требование со ссылкой на неверность расчета пеней, если соответствующее заявление будет подано в налоговый орган по истечении установленного срока, будет рассматриваться как неисполнение требования в срок со всеми вытекающими из этого последствиями в виде принятия обеспечительных мер и принудительного взыскания соответствующих сумм.

При исчислении срока для исполнения требования об уплате налога (сбора), пеней и штрафа налогоплательщик должен принимать во внимание следующее. В соответствии с п. 2 ст. 6.1 НК РФ течение срока начинается на следующий день после календарной даты или наступления события (совершения действия), которым определено его начало. Поэтому срок для исполнения требования об уплате налога (сбора), пеней и штрафа начинает течь на следующий день после получения должником вышеуказанного требования либо, если требование было направлено заказным письмом, на следующий день после истечения шести дней с даты направления заказного письма. В случае же, когда последний день срока, установленного для исполнения соответствующего требования, приходится на нерабочий день, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день (п. 7 ст. 6.1 НК РФ).

По общему правилу действие, для совершения которого установлен срок, может быть выполнено до 24 часов последнего дня срока (абз. 1 п. 8 ст. 6.1 НК РФ). Однако требование об уплате налога (сбора), пеней и штрафа исполняется путем перечисления налогоплательщиком (плательщиком сборов, налоговым агентом) соответствующих сумм на указанные в данном требовании коды бюджетной классификации. Поэтому срок для исполнения вышеуказанного требования истекает в тот час, когда в банках, через которые возможно перечисление денежных средств на счета Федерального казначейства, по правилам внутреннего распорядка прекращаются соответствующие операции. Данная норма отсутствует в НК РФ, однако в качестве примера можно привести положение п. 1 ст. 194 Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ), согласно которому если действие должно быть совершено в организации, то срок истекает в тот час, когда в этой организации по установленным правилам прекращаются соответствующие операции.

Если обязанность налогоплательщика, налогового агента или плательщика сборов по уплате налога или сбора изменилась после направления требования об уплате налога (сбора), пеней и штрафа, налоговый орган обязан отозвать у налогоплательщика (налогового агента, плательщика сборов) первоначальное требование и направить ему уточненное требование. Срок для исполнения требования в таком случае начинает течь со дня, следующего за днем направления уточненного требования.

На основании выставленного требования об уплате налога (сбора) налогоплательщик (налоговый агент, плательщик сборов) обязан уплатить соответствующую сумму налога (сбора), пеней и штрафа. Неисполнение в установленный срок вышеуказанного требования является основанием для применения обеспечительных мер и мер принудительного взыскания налога (сбора), пеней и штрафов.

Постановление Президиума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" определяет подход судов к определению обоснованности уменьшения налогоплательщиком размера налоговой обязанности. Что касается случая наложения штрафов при переквалификации сделки, совершенной налогоплательщиком, то согласно п. п. 7 и 8 Постановления Президиума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 налоговый орган вправе определить тип сделки, фактически совершенной проверяемым, а суд только согласится или не согласится с его доводами (или доводами налогоплательщика) и определит размер недоимки и штрафа.

Сделки же, не соответствующие закону или иным правовым актам (ст. 168 ГК РФ), мнимые и притворные сделки (ст. 170 настоящего Кодекса) являются недействительными независимо от признания их таковыми судом в силу положений ст. 166 ГК РФ.

Подача иска в суд налоговым органом в этих случаях регулируется ст. 104 НК РФ.

Исковое заявление о взыскании налоговой санкции с организации или с индивидуального предпринимателя подается в арбитражный суд, а заявление о взыскании налоговой санкции с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, - в суд общей юрисдикции. К исковому заявлению прилагаются решение налогового органа и другие материалы дела, полученные в процессе налоговой проверки. В необходимых случаях одновременно с подачей искового заявления о взыскании налоговой санкции с лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения, налоговый орган может направить в суд ходатайство об обеспечении иска в порядке, предусмотренном гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации и арбитражным процессуальным законодательством Российской Федерации.

Исполнение вступивших в законную силу решений судов о взыскании налоговых санкций производится в порядке, установленном законодательством об исполнительном производстве Российской Федерации.

Если налоговый орган утратил право на взыскание налога, пропустив соответствующий срок, большинство судов приходит к выводу, что начисление и взыскание пеней при таких обстоятельствах противоречит НК РФ [Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 12.05.2008 N Ф04-2914/2008(4867-А27-37), ФАС Уральского округа от 14.04.2008 N Ф09-2327/08-С3].

Следует отметить, что вопрос о взыскании с организации налогов в процессе банкротства (конкурсного производства) находится в компетенции не налогового органа, а конкурсного управляющего. Поэтому налоговые органы не могут списывать денежные средства со счета организации (Постановление ФАС Московского округа от 21.06.2007 по делу N КА-А41/1831-07).

###

### 4.6 Сроки проведения и период проверки

Проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки (например, в 2001 году налоговые органы вправе проверить налогоплательщика за 1998-2000гг.) вопрос о проверке налогоплательщика за текущий год был дискуссионным. С точки зрения налоговых органов, в НК РФ (ст.87) определен только нижний предел срока проверки и нет препятствий для проверки налогоплательщика за период (квартал, полугодие, 9 месяцев) текущего года.

Буквальное прочтение п. 1 ст. 87 НК РФ позволяет сделать вывод о неправомерности проверки налоговым органом текущего года, так как оборот «непосредственно предшествующие году проверки» исключает возможность проведения проверки текущего года.

В настоящее время пунктом 27 постановления Пленума ВАС РФ №5 разъяснено, что при толковании п. 1 ст. 87 НК РФ необходимо исходить из того, что «она имеет своей целью установить давностные ограничения при определении налоговым органом периода прошлой деятельности налогоплательщика, который может быть охвачен проверкой, и не содержит запрета на проведение проверок налоговых периодов текущего календарного года».

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

Налоговый орган не вправе проводить в течение одного календарного года две выездные налоговые проверки и более по одним и тем же налогам за один и тот же период. Фактически законодатель снял запрет на проведение на проведение налоговой проверки один раз в календарном году. В предыдущей редакции ст.89 НК РФ четко было указано , что выездная налоговая проверка проводится не чаще одного раз в год. Теперь, например, если у налогоплательщика уплата НДС производится ежемесячно, возможна ситуация, когда налоговый орган будет проверять налогоплательщика ежемесячно, а так как срок проведения проверки два месяца и вопрос правомерности текущего года не определен, то теоретически возможен случай, что на предприятии в течение текущего года одновременно будут работать три бригады проверяющих и каждая будет проверять уплату НДС по своему периоду (месяцу), периодически сменяясь в течение года. Итого 12 выездных проверок в год только по НДС.

Проверка не может продолжаться более двух месяцев, если иное не установлено законом. В исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев. При проведении выездных налоговых проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства. Налоговые органы вправе проверять филиалы и представительства налогоплательщика независимо от проведения проверки самого налогоплательщика. Срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика. В эти сроки не засчитываются периоды между вручением налогоплательщику требования о предъявлении документов в соответствии со статьей 93 НК РФ и представлением им запрашиваемых при проведении проверки документов.

Срок два месяца, установленный для проведения проверки, не совпадает с двумя календарными месяцами.

По окончании проверки проверяющий составляет справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения.

# Заключение

Итак, рассмотрев все поставленные перед курсовым исследованием вопросы, подведём итоги выполненной работы.

При проведении налогового контроля, прежде всего в ходе налоговых проверок, должностные лица налоговых органов наделены полномочиями осуществлять мероприятия налогового контроля - различного рода процессуальные действия, к которым НК относит: получение объяснений от налогоплательщика, инвентаризацию имущества, осмотр (обследование) документов, предметов, помещений и территорий, истребование документов при проведении налоговой проверки, истребование документов (информации) о налогоплательщике (налоговом агенте) или информации о конкретных налогах.

1. налоговый и финансовый контроль представляют собой важнейшую форму осуществления надзора за исполнением законодательства о налогах и сборах и включают в себя множество приемов и способов, обеспечивающих выполнение положений и норм, закрепленных соответствующими нормативными актами, указами, распоряжениями и т.п.

2. налоговые проверки являются основной формой осуществления налогового контроля, потому что именно они среди форм налогового контроля, перечисленных в статье 82 Налогового Кодекса РФ, названы первыми. Их целью является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сбора, налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

3. проведение камеральной налоговой проверки содержит не только множество этапов, но и над камеральной проверкой отчетов работают три отдела, что является надежным способом проверки документации, поступающей от налогоплательщиков; при проведении выездной налоговой проверке к участию к ней могут привлекаться специалисты и эксперты. Также законодательством предусмотрены некоторые ограничения на проведение выездных налоговых проверок. В отличие от камеральных налоговых проверок на проведение выездной налоговой проверки требуется специальное разрешение руководителя налогового органа или его заместителя.

Любая проверка, а в особенности налоговая, вносит определенную дезорганизацию в работу предприятия, так как для обеспечения деятельности проверяющих необходимо отвлекать от основной работы сотрудников бухгалтерии и юридической службы, да и сам факт нахождения проверяющего на предприятии создает определенную нервозность, что не лучшим образом отражается на работоспособности.

Однако даже, если результаты проверки оказались «отрицательными» для организации-налогоплательщика - еще не все потеряно!

Все действия (бездействие) должностных лиц налоговых органов, проводящих проверку, могут быть обжалованы в суде, так же, как и решение о привлечении налогоплательщика к ответственности и иные акты налогового органа. Причем под актом налогового органа в данном случае понимается документ любого наименования (требование, решение, постановление, письмо и др.), подписанный руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и касающийся конкретного налогоплательщика (п. 48 Постановления президиума ВАС РФ № 5).

При проведении налоговой проверки налогоплательщику необходимо внимательно изучать документы, предъявленные налоговыми инспекторами: решение о проведении проверки, требования и т.д. Несоблюдение формы документа, его изъяны могут оказаться существенной аргументацией в суде со стороны налогоплательщика при возникновении налогового спора. По возможности необходимо налогоплательщику делать и оставлять при себе копии этих документов.

Знание налогоплательщиком прав и обязанностей как своих, так и проверяющей стороны позволит активно участвовать в проведении проверки, в ходе определения ее результатов, вынесения решения по проведенной налоговой проверке и привлечении или непривлечении к ответственности при выявлении каких-либо нарушений законодательства.

Важнейшим фактором повышения эффективности контрольной работы налоговой инспекции является совершенствование действующих процедур налогового контроля: системы отбора налогоплательщиков для проведения проверок; использование системы оценки работы налоговых инспекторов; форм и методов налоговых проверок.

# Список использованной литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть I от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 02.11.2004); часть II от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 18.05.2005, с изм. от 03.06.2005).
2. Евстигнеев Е.Н., Викторова Н.Г. Основы налогообложения и налогового законодательства. 2-е изд. - СПб.: Питер, 2005 (серия «Краткий курс»).
3. Викторова Н.Г., Харченко Г.П. Налоговое право. – СПб.: Питер, 2005. – (Серия «Краткий курс»).
4. Налоговое право: учебное пособие// под ред. С.Г. Пепеляева М,: ИД ФБК-ПРЕСС, 2007.
5. Комментарии к Налоговому Кодексу РФ. Часть первая. Постатейный// под ред. А. Н. Козырина,, 2007
6. Евстигнеев Е.Н., Викторова Н.Г., Харченко Г.П.,. Основы налогообложения и налогового законодательства. - СПб.: Питер, 2004.
7. Селиванова Н.В. Арбитражная практика рассмотрения споров, связанных с выездными налоговыми проверками// справочно-правовая система.
8. Еремина С.А. Осуществление контрольной работы. Проведение камеральных и выездных налоговых проверок уплаты налога на доходы физических лиц и методы их реализации // Налог. вестн. - 2003.-N 9.-С.56-61..
9. Березова О.А. Налоговые проверки / Березова О.А., Зайцев Д.А. - М.: Главбух, 2000. - (Нормат. акты для бухгалтера)
10. Налоговая проверка предприятия: методика проведения, 1 том, Тяжких Д. С, СПб изд. Михайлова,2005,
11. «Налоги и налогообложение» Миляков Н. В.Москва, изд «Инфра-М», 2006г.
12. Т.Н. Мехова, советник налоговый службы РФ II ранга «Налоговые проверки - взгляд «изнутри»» // Журнал «Главная книга» № 9, апрель 2002
13. nalog.ru – сайт Федеральной налоговой службы.
14. http://www.consultant.ru/ - Система КонсультантПлюс
15. akdi.ru – сайт агентства, специализирующегося в области налогообложения, бухгалтерского учета и права.
16. eeenn.narod.ru – специализированный сайт «Мультимедийное учебное пособие по налоговым дисциплинам»
17. http://www.gazeta-unp.ru/unp.pl?page=news – Газета «Учет. Налоги. Право»