**Налоговые проверки: совершенству нет предела!**

Постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 24.07.2008 № 67 "О внесении изменений и дополнений в некоторые нормативные правовые акты Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь" (далее - Постановление № 67) внесены изменения в два очень важных нормативных акта этого ведомства:

* + - Инструкцию о порядке организации и проведения проверок налоговыми органами, утвержденную постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 29.12.2003 № 124 (далее - Инструкция);
  + - Типовое положение об инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, утвержденное постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 28.12.2001 № 136 (далее - Типовое положение).

Рассмотрим, что ожидает нас в связи с принятием Постановления № 67.

**Изменения, касающиеся порядка организации и проведения рейдовых проверок**

Изменения и дополнения, внесенные в Инструкцию, в значительной степени затрагивают порядок проведения рейдовых проверок, так как глава 16 данного нормативного акта "Порядок организации и проведения рейдовых выездных проверок" изложена в новой редакции.

В соответствии с п. 19 Инструкции под рейдовой налоговой проверкой понимается проверка финансово-хозяйственной деятельности, направленная на оперативное выявление нарушений актов законодательства, регулирующих экономические отношения, непосредственно в момент их совершения.

Рейдовая налоговая проверка проводится налоговыми органами в местах деятельности плательщиков (иных обязанных лиц), связанной с приемом наличных денежных средств от покупателей (клиентов); производством продукции, выполнением работ (оказанием услуг); хранением и перемещением товарно-материальных ценностей (ТМЦ).

Целью такой проверки являются: контроль за соблюдением налогового законодательства, а также требований к ведению бухгалтерского учета и оформлению отдельных финансово-хозяйственных операций; установление фактов незарегистрированной предпринимательской деятельности либо деятельности, на занятие которой требуется специальное разрешение (лицензия); сбор оперативной информации; проверка заявлений и жалоб организаций и физических лиц.

Рейдовая проверка проводится только при наличии предписания на ее проведение и при условии предъявления проверяющими служебных удостоверений.

В случае проведения рейдовых проверок при невозможности определить наименование юридического лица либо фамилию, имя, отчество индивидуального предпринимателя в предписании указывается место (территория) ее проведения.

Наиболее опытным работникам, имеющим стаж работы в налоговых органах не менее 3 лет, допускается выдача предписаний сроком до 1 месяца на проведение рейдовых проверок в пределах конкретного административного района, города (области). Начальникам (заместителям начальников) рейдовых отделов (управлений), а также работникам Министерства по налогам и сборам, непосредственно участвующим в проведении рейдовых проверок, допускается выдача предписаний сроком до 6 месяцев.

Согласно общим правилам проведения выездных проверок перед началом проведения рейдовой проверки проверяющие обязаны:

* + - представиться руководителю, главному бухгалтеру организации (обособленного подразделения), индивидуальному предпринимателю, а при их отсутствии - их уполномоченным заместителям или иным уполномоченным представителям;
  + - информировать указанных лиц о начале выездной проверки;
  + - предъявить указанным лицам служебные удостоверения и предписание на проведение проверки для ознакомления с ним под подпись;
  + - внести необходимые сведения в книгу учета проверок и скрепить их подписью.

Исключение составляет случай, когда рейдовая проверка начинается с контрольной закупки. В этом случае предписание и служебное удостоверение предъявляются после ее проведения.

Под контрольной закупкой понимаются искусственно созданные должностными лицами налоговых органов ситуации: контрольные приобретения ТМЦ, оформление заказов на выполнение работ, оказание услуг без цели их приобретения (потребления) или последующей реализации.

Как и прежде, в районе, назначенном для рейдовой проверки (рынок, улица, часть населенного пункта и т.д.), проверяющие вправе проверять деятельность плательщиков (иных обязанных лиц) независимо от места постановки их на учет в налоговом органе.

Рейдовая проверка может проводиться:

* + - одновременно во всех торговых объектах и иных местах, производственных и складских помещениях, принадлежащих одному плательщику, в том числе расположенных на территориях разных административных районов;
  + - на территории одного административного района в группе торговых объектов и иных местах независимо от специализации торговой или иной деятельности либо в торговых объектах и иных местах, специализирующихся на одном виде торговой или иной деятельности (например, продажа плодоовощной продукции, продажа цветочной продукции и т.д.).

В ходе рейдовой проверки проверяющие осуществляют:

* + - установление личности представителей плательщика (иного обязанного лица), физических лиц, осуществляющих деятельность в местах проверки;
  + - проверку наличия свидетельства о государственной регистрации индивидуального предпринимателя и специального разрешения (лицензии) на осуществление определенного вида деятельности и иных разрешений, предусмотренных законодательством;
  + - снятие остатков товара на момент проверки для сверки с данными товарно-транспортных накладных, иных документов и суммы денежных средств, принятых с использованием кассовых суммирующих аппаратов, специальных компьютерных систем, билетопечатающих машин, таксометров либо отрывных талонов, приходных кассовых ордеров, других первичных учетных документов;
  + - проверку наличия документов, подтверждающих уплату налогов индивидуальными предпринимателями и иными физическими лицами, осуществляющими реализацию товаров (работ, услуг);
  + - другие действия, направленные на выявление и пресечение правонарушений.

В Инструкции предусмотрены следующие действия при возникновении тех или иных ситуаций.

1. При отсутствии у плательщика (иного обязанного лица) (его представителя) документов, удостоверяющих его личность, и установлении нарушений законодательства о налогах и предпринимательстве плательщик (его представитель) должен быть приглашен в помещение ближайшего налогового органа или органа внутренних дел для установления личности и составления акта проверки.

В случае отказа проследовать в помещение налогового органа или органа внутренних дел для препровождения нарушителя привлекаются работники Департамента финансовых расследований Комитета государственного контроля Республики Беларусь или органов внутренних дел.

2. Проверяющие вправе требовать у проверяемого плательщика (иного обязанного лица) представление документов, подтверждающих приобретение (поступление) перевозимых, находящихся в местах реализации или хранения ТМЦ. Если плательщику (иному обязанному лицу) необходимо время для представления истребуемых документов, то проверяющие оформляют письменное требование о представлении документов.

Срок предъявления запрашиваемых документов, подтверждающих факт приобретения (поступления, отпуска в места реализации) ТМЦ, которые в соответствии с законодательством должны находиться в местах их реализации (хранения), согласуется должностным лицом налогового органа, производящим проверку, с лицом, которому адресовано требование, о чем делается соответствующая запись в требовании. Этот срок должен быть максимально коротким и способствовать завершению проверки в течение того же календарного дня.

3. Если в ходе проверки проверяемое лицо отказывается открыть сейф и (или) подсобное помещение, сейф и (или) помещение опечатываются проверяющими для проведения дальнейшей проверки, а при необходимости - назначения инвентаризации.

По результатам рейдовой проверки, в ходе которой установлены нарушения требований законодательства, составляется акт. Если нарушений не установлено, то проверяющими составляется справка рейдовой проверки либо сводная справка рейдовых проверок.

Постановлением № 67 упрощена процедура оформления результатов проверок, усовершенствованы сами формы актов и справок, составляемых по результатам проверок.

Вместо четырех форм итоговых документов (акта проверки соблюдения порядка приема денежных средств при реализации товаров (работ, услуг) за наличный расчет и других вопросов по налоговому и иному законодательству; акта налоговой проверки соблюдения законодательства, регулирующего уплату единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц, налога на добавленную стоимость в фиксированной сумме; сводной справки рейдовых проверок, в ходе которых не установлено нарушений налогового и иного законодательства, справки налоговой проверки соблюдения законодательства, регулирующего уплату единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц, налога на добавленную стоимость в фиксированной сумме) утверждены формы акта (справки) рейдовой проверки и сводной справки рейдовых проверок, в ходе которых не установлено нарушений налогового и иного законодательства.

Вместе с тем предусмотрено, что ранее изготовленные бланки вышеперечисленных актов могут применяться до 1 июля 2009 г.

Форма акта (справки) рейдовой проверки (далее - акт) предусматривает: указание времени начала и окончания рейдовой проверки; наименование налогового органа, выдавшего предписание, дату, номер предписания; должность, фамилию, имя, отчество проверяющих; фамилию, имя, отчество, документы, удостоверяющие личность, место жительства представителей плательщика, а также иных лиц, привлекаемых к проверке; полное наименование или фамилию, имя, отчество плательщика; вид торгового объекта, иное место (производственное или складское помещение и др.), место нахождения.

В акте обозначается, проводилась ли контрольная закупка, предъявлена ли книга учета проверок (ревизий) и ее номер, проставляется дата и номер записи о проводимой проверке в книге учета проверок (ревизий). Кроме того, в акте в обязательном порядке указываются документы, к нему прилагаемые, адрес места, дата и время его рассмотрения.

Акт составляется в двух экземплярах и подписывается проверяющими и представителями плательщика. Первый из экземпляров остается у проверяющих, а второй - передается плательщику (его представителям)

Представителем плательщика (иного обязанного лица) может являться продавец (при осуществлении розничной торговли), другой работник (при выполнении работ, оказании услуг), работник, выполняющий функции главного (старшего на правах главного) бухгалтера (при его наличии).

Сводная справка рейдовых проверок, в ходе которых не установлено нарушений налогового и иного законодательства, составляется в одном экземпляре, который остается у проверяющих, и может содержать сведения о результатах проверок нескольких проверенных плательщиков. При этом представитель плательщика (иного обязанного лица) знакомится с записью относительно проведенной проверки данного плательщика и проставляет подпись в соответствующей строке.

Выписка из сводной справки проверок направляется в инспекцию Министерства по налогам и сборам по месту постановки на учет плательщика (иного обязанного лица) для приобщения к делу в 5-дневный срок с даты проведения проверки.

В случае выявления в ходе рейдовой проверки бесхозяйного имущества проверяющие (с привлечением свидетелей) составляют акт обнаружения бесхозяйного имущества с описью имущества, денежных средств и других ценностей.

**Изменения в порядке приостановления операций по счетам**

Следующее существенное изменение, внесенное в Инструкцию Постановлением № 67, связано с порядком приостановления налоговыми органами операций по счетам плательщика (иных обязанных лиц) в банках.

Согласно ст. 53 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь инспекциям Министерства по налогам и сборам предоставлено право приостанавливать (полностью или частично) операции организаций и физических лиц по их счетам в банках.

Решение о приостановлении операций плательщика (иного обязанного лица) по его счетам в банке может быть принято руководителем налогового органа только в трех случаях:

1) при неисполнении плательщиком (иным обязанным лицом) в установленные сроки налогового обязательства или неуплате пени. При этом под неисполнением плательщиком (иным обязанным лицом) налогового обязательства понимается неуплата текущих налогов, а также их неуплата, выявленная по результатам налоговых проверок.

Решение о приостановлении операций по счетам принимается независимо от обжалования плательщиком (иным обязанным лицом) выводов по результатам проверки. На период рассмотрения жалобы плательщика (иного обязанного лица) на вынесенное решение руководитель налогового органа вправе направить в банк предписание о приостановлении операций по счетам плательщика (иного обязанного лица) с указанием суммы денежных средств в размере, необходимом для погашения сумм налогов, которая должна составлять постоянный ежедневный остаток на счете плательщика (иного обязанного лица). Денежные средства сверх указанных в предписании сумм используются плательщиком (иным обязанным лицом) беспрепятственно;

2) при непредставлении плательщиком (иным обязанным лицом) в налоговые органы налоговых деклараций (расчетов) по налогам;

3) при непредставлении плательщиком (иным обязанным лицом) в налоговые органы документов бухгалтерского и (или) налогового учета, специальных разрешений (лицензий), иных документов (сведений) для проведения проверки.

В случае приостановления операций плательщика (иного обязанного лица) по его счету банк прекращает все расходные операции по данному счету, если иное не установлено законодательными актами Республики Беларусь.

В п. 2 Порядка расчетов между юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями в Республике Беларусь, утвержденного Указом Президента Республики Беларусь от 29.06.2000 № 359 (по состоянию на 23.07.2008), предусмотрена обязанность юридических лиц, их обособленных подразделений и индивидуальных предпринимателей соблюдать очередность осуществления платежей с их текущих (расчетных) счетов в белорусских рублях. При этом установлено, что вне очереди производятся платежи в счет неотложных нужд в размере до 20% средств, поступивших на указанные счета (за исключением сумм банковских кредитов) за предыдущий месяц.

В связи с этим в п. 135 Инструкции внесены соответствующие изменения. Предусмотрено, что в целях обеспечения возможности осуществления плательщиком (иным обязанным лицом) платежей в счет неотложных нужд в размере до 20% средств, поступивших на текущий (расчетный) счет в белорусских рублях (за исключением сумм банковских кредитов) за предыдущий месяц, действие решения о приостановлении операций по данному счету по ходатайству плательщика (иного обязанного лица) может быть приостановлено решением руководителя налогового органа на период до осуществления с указанного счета платежей в счет неотложных нужд на сумму, определяемую в подобном решении. Условиям принятия такого решения является наличие в банке платежного поручения плательщика или платежного требования налогового органа на перечисление неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов, сборов (пошлин), пеней, иных обязательных платежей в бюджет. Решение о приостановлении действия ранее принятого решения о приостановлении операций должно быть доведено налоговым органом до руководителя (представителя) банка, а также плательщика (иного обязанного лица) в срок не позднее одного рабочего дня, следующего за днем его принятия.

Напомним, что в ранее действующей редакции п. 135 Инструкции предусматривалось также право руководителя налогового органа в целях предотвращения убытков у плательщика (иного обязанного лица) в связи с приостановлением операций разрешать проведение отдельных операций, связанных с обеспечением плательщиком (иным обязанным лицом) платежей, отнесенных законодательством к внеочередным платежам и платежам первой очереди. В таких случаях в банк помимо платежного поручения плательщиком (иным обязанным лицом) представлялась письменная просьба плательщика (иного обязанного лица) на проведение операции, согласованная с инспекцией Министерства по налогам и сборам.

**Изменения, связанные с представлением налоговых деклараций (расчетов)**

В Инструкцию внесены и изменения, касающиеся используемой терминологии. Так, не меняя смысловой нагрузки, понятие "уточненные расчеты по налогам" заменено понятием "налоговые декларации (расчеты) с внесенными изменениями и дополнениями". Соответствующие корректировки произведены по всему тексту Инструкции.

В новой редакции изложен п. 44 Инструкции : налоговые декларации (расчеты) с внесенными изменениями и дополнениями за налоговый либо отчетный период, подвергаемый проверке, представленные плательщиком (иным обязанным лицом) в налоговый орган в период проверки, не принимаются во внимание при составлении акта проверки.

Период проверки ограничивается датой начала проверки и датой ее окончания. При этом датой начала проверки является дата вручения плательщику (иному обязанному лицу) (его представителям) предписания на проведение выездной проверки для ознакомления либо дата направления его по почте.

Ранее предусматривалось, что уточненные налоговые декларации (расчеты) за проверяемый период, представленные плательщиком (иным обязанным лицом) инспекции Министерства по налогам и сборам в день назначения проверки либо в последующие за днем назначения проверки дни, не принимались во внимание при составлении акта проверки. При этом на практике достаточно часто встречаются случаи, когда день назначения и день начала проверки не совпадают.

Согласно п. 34.10 Инструкции проверяющие обязаны информировать плательщика (иного обязанного лица) (его представителей) письменно либо по телефону о дате начала назначенной плановой выездной проверки и сообщить ему, что он имеет право до начала проверки представить налоговые декларации (расчеты) с внесенными изменениями и дополнениями.

Таким образом, налоговые декларации (расчеты) с внесенными изменениями и дополнениями, представленные до даты вручения предписания на проведение выездной проверки, при составлении акта проверки принимаются во внимание.

**Изменения, касающиеся порядка работы налоговых органов**

Дополнения, внесенные в Типовое положения, разработаны в целях приведения его в соответствие с Декретом Президента Республики Беларусь от 29.05.2008 № 10 "О внесении изменений и дополнений в Декрет Президента Республики Беларусь от 28 ноября 2003 г. № 24" и Указом Президента Республики Беларусь от 13.06.2008 № 329 "О некоторых вопросах признания задолженности безнадежным долгом и ее списания" (далее - Указ № 329) и в основном касаются функциональных обязанностей налоговых органов.

Так, предусмотрено, что инспекция Министерства по налогам и сборам осуществляет контроль за целевым использованием иностранной безвозмездной помощи не только ее получателями, но и организациями или физическими лицами Республики Беларусь, получившими данную помощь в порядке ее распределения. Соответствующие изменения внесены в п. 6.10.2 Типового положения.

Следует обратить внимание, что в случае нецелевого использования иностранной безвозмездной помощи или использования на цели, запрещенные законодательством, организации и физические лица Республики Беларусь, получившие данную помощь в порядке ее распределения согласно плану, несут ответственность, предусмотренную для ее получателей. Кроме того, такими организациями или физическими лицами так же, как и получателями иностранной безвозмездной помощи, налоги, сборы (пошлины), за исключением таможенных платежей, уплачиваются в соответствии с законодательством.

Следующее изменение, внесенное в Типовое положение, связано с наделением налоговых органов правом принимать решения о признании задолженности по налогам, сборам (пошлинам), отчислениям в государственные целевые бюджетные фонды безнадежным долгом и ее списании. Данное расширение прав налоговых органов было произведено п. 1.5 Указа № 329. В связи с этим Типовое положение дополнено п. 6.10-1, согласно которому инспекция Министерства по налогам и сборам принимает в соответствии с законодательными актами решения о признании задолженности организаций и физических лиц по налогам, отчислениям в государственные целевые бюджетные фонды, безнадежным долгом и о ее списании. Причем инспекции Министерства по налогам и сборам по области (г. Минску) согласовывают соответствующие решения нижестоящих налоговых инспекций.

Постановление № 67 вступило в силу с 28 августа 2008 г.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Конституция Республики Беларусь 1994 года. Принята на республиканском референдуме 24 ноября 1996 года (с изменениями и дополнениями, принятыми на республиканских референдумах 24 ноября 1996г. и 17 октября 2004г.). Минск «Беларусь» 2004г.
2. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 19 ноября 1998г.: с комментариями к разделам / Коммент. В. Ф. Чигира // Мн.: Амалфея, 1999.
3. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. №166-З. Принят Палатой представителей 15 ноября 2002 года. Одобрен Советом Республики 2 декабря 2002 года. (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 13.01.2003, № 4, рег. № 2/920 от 02.01.2003) с учетом изменений.
4. Веремейко Юрий, Косов Андрей, Фадеева Елена. Комментарий к Налоговому кодексу Республики Беларусь (Общая часть), Издательство: Тесей. Минск. 2007г.
5. Кишкевич А.Д., Пилипенко А.А.: Налоговое право Республики Беларусь. Издательство: Тесей. Минск. 2002. 304с.
6. Л.А. Ханкевич «Финансовое право Республики Беларусь». Учебное пособие / Мн. Издательство «Амалфея» 2002г.
7. Маньковский И.А. Налоговое право Республики Беларусь. Общие положения: Практическое пособие. – Мн.: «Молодежное научное общество», 2000. 160с.
8. Финансовое право. Учебник / Под ред. проф. О.Н. Горбуновой Издательство «Юристъ» М., 2003.
9. Финансовое право. Серия «Учебники, учебные пособия» / Под ред. проф. В.М. Мандрина Ростов-на-Дону Издательство «Феникс», 2002.
10. Ханкевич ЛА. Налоги и налоговое право Республики Беларусь. Мн., 1999.