

**Министерство экономического развития и торговли
Российской Федерации
Государственное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«Красноярский государственный торгово-экономический
институт»**

**О. В. Конева
М. И. Мигунова
Т. П. Сацук**

НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ – СОСТАВЛЯЮЩАЯ ЧАСТЬ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

*Допущено Учебно-методическим объединением
по образованию в области финансов, учета
и мировой экономики в качестве учебного пособия
для студентов, обучающихся по специальностям
060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»,
060800 «Экономика и управление на предприятиях
общественного питания»*

Красноярск 2004

УДК 657.6:336.2
ББК 67.402
К 64

Рецензенты:

кандидат экономических наук, директор Центра аудита
и налогового консультирования И. В. ФЕДОРЕНКО;
советник налоговой службы РФ 1 ранга, руководитель ИМНС России
по г. Зеленогорску В. В. БЕЛЫХ

Конева О. В.

К 64 Налоговые проверки – составляющая часть налогового контроля:
Учеб. пособие / О. В. Конева, М. И. Мигунова, Т. П. Сацук; КГТЭИ. – Крас-
ноярск, 2004. – 62 с.

В учебном пособии рассмотрены теоретические основы налогообложе-
ния, организация и методики проведения выездной и камеральной налоговых
проверок юридических лиц; освещены вопросы планирования налоговых
проверок, привлечения третьих лиц к налоговой проверке, порядок регулиро-
вания отношений по организации налоговых проверок, итоговые документы
по результатам налоговых проверок, также рассмотрены недопустимость
причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля, на-
логовая тайна.

Предназначено для студентов экономических специальностей,
обучающихся на дневной, заочной и ускоренной формах, а также для про-
фессиональных бухгалтеров и практических работников.

ISBN 5-98153-029-4

УДК 657.6:336.2
ББК 67.402

ISBN 5-98153-029-4

© ГОУ ВПО «Красноярский государственный
торгово-экономический институт», 2004
© О. В. Конева, М. И. Мигунова,
Т. П. Сацук, 2004

ОГЛАВЛЕНИЕ

| | |
|--|----|
| Введение..... | 4 |
| 1. Значение и задачи налоговых проверок..... | 4 |
| 2. Приемы и виды проверок..... | 6 |
| 3. Планирование и подготовка выездных проверок налогового законодательства..... | 8 |
| 4. Камеральные налоговые проверки | 16 |
| 5. Выездная налоговая проверка..... | 21 |
| 6. Встречная проверка..... | 27 |
| 7. Изъятие документов в ходе проверки..... | 29 |
| 8. Инвентаризация имущества налогоплательщика..... | 32 |
| 9. Экспертиза..... | 33 |
| 10. Порядок вызова свидетелей, специалистов, переводчиков, понятых для участия в выездной налоговой проверке..... | 36 |
| 11. Оформление акта проверки и вынесение решения по нему..... | 38 |
| 12. Проверки налоговой полиции..... | 47 |
| 13. Порядок проведения выездных налоговых проверок филиалов и представительств налогоплательщика-организации..... | 49 |
| 14. Налоговый контроль, осуществляемый другими административными структурами..... | 53 |
| Вопросы для самопроверки..... | 56 |
| Тесты для самопроверки..... | 57 |
| Заключение..... | 59 |
| Библиографический список..... | 60 |

ВВЕДЕНИЕ

Проблемы развития и совершенствования отношений между государством и налогоплательщиком имеют важное значение для каждого из субъектов налоговых отношений.

Законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действия (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Это определяет актуальность учебного пособия.

Целью настоящего учебного пособия является анализ теоретических предложений и практических рекомендаций методики проведения налоговых проверок на основании существующей практики и обобщения опыта, имеющегося в этой области.

Осуществление поставленной цели предполагает освещение следующих вопросов: во-первых, изучение основных приемов и методов проведения налогового контроля; во-вторых, раскрытие основных методик и процедур проведения налоговых проверок.

Теоретическую и методологическую основу пособия составляют нормативные акты МНС РФ, Правительства Российской Федерации по вопросам налогового законодательства, работы отечественных экономистов и специальная литература по вопросам, связанным с проведением налоговых проверок.

Учебное пособие может быть использовано в качестве практического руководства для сотрудников налоговых органов, руководителей и бухгалтеров организаций, студентов вузов.

1. ЗНАЧЕНИЕ И ЗАДАЧИ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

Определяющее значение для формирования налоговой политики, системы налогов и налоговой службы имеет Налоговый кодекс РФ. Его главная цель – это осуществление функций контроля за надлежащим исполнением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, своевременностью и полнотой перечисления ими в бюджеты обязательных платежей.

Главным достоинством Налогового кодекса является то, что в нем детально регламентируются все основные процедуры налогового контроля, которые должны выполнять как налогоплательщики, так и налоговые органы. Согласно статье 30 НК РФ, налоговыми органами в Российской Федерации является Министерство РФ по налогам и сборам и его подразделения в субъектах РФ. Эта служба определяется как единая система контроля за соблюдением налогового законодательства, а также за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и других обязательных платежей. Кроме этого, в случаях, предусмотренных

кодексом, полномочиями налоговых органов наделены и таможенные органы.

В сравнительно короткие сроки в России была образована единая централизованная система контроля за соблюдением налогового законодательства. В налоговых инспекциях работают специалисты, владеющие разнообразными методиками документальных проверок, хорошо знающие бухгалтерский учет и приемы финансового контроля. От их компетенции и профессионального мастерства зависит эффективное решение задач, поставленных перед инспекцией по налогам и сборам. В свою очередь, эти задачи предполагают наряду с поступлением в соответствующие бюджеты всех предусмотренных законом налогов, сборов и платежей, еще и формирование в обществе высокой налоговой культуры.

Налоговый контроль можно определить как установленную законодательством совокупность приемов и способов, которыми руководствуются компетентные органы, обеспечивающие соблюдение налогового законодательства.

Согласно ст. 82 и 83 НК, к основным формам налогового контроля относятся следующие:

- 1) учет налогоплательщиков и объектов налогообложения;
- 2) налоговые проверки;
- 3) осмотр помещений и территорий, где могут находиться объекты, подлежащие налогообложению или используемые для извлечения дохода.

С 2002 г. налоговым органам переданы функции регистрации организаций; с 2003 г. планируется передача функций регистрации частных предпринимателей.

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

В соответствии со ст. 82 НК налоговые органы осуществляют контроль за соблюдением налогоплательщиками и иными обязанными лицами законодательства о налогах и сборах посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также других формах, предусмотренных НК. Все действия налоговых органов по проведению налогового контроля должны осуществляться в пределах их полномочий, установленных гл. 14 НК.

Статьей 32 НК на налоговые органы возложена обязанность по осуществлению контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах. Необходимо подчеркнуть, что ст. 36 установлено, что органы налоговой полиции, являющиеся правоохранительными органами, вправе участвовать в проведении налоговых проверок только по запросу налоговых органов.

Налоговая проверка – это процессуальное действие налогового органа по контролю за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты налога и сбора. Она осуществляется путем сопоставления фактиче-

ских данных, полученных в результате налогового контроля с данными налоговых деклараций, представленных налогоплательщиком.

Основными задачами налоговых проверок являются следующие:

- контроль за правильностью соблюдения законодательства о налогах и сборах;
- наблюдение за функционированием подконтрольных объектов;
- осуществление контроля за правильностью начисления налогов и своевременностью их перечисления в бюджет;
- осуществление расчетов налоговых санкций и пени предприятиям, несвоевременно предоставившим бухгалтерские отчеты и расчеты;
- выявление виновных и привлечение их к ответственности.

На территории Красноярского края налоговый контроль осуществляется управлением МНС России по Красноярскому краю и подведомственными ему 59 инспекциями по городам и районам Красноярского края, 7 инспекциями по районам г. Красноярска и Инспекцией по работе с крупнейшими налогоплательщиками Красноярского края.

2. ПРИЕМЫ И ВИДЫ ПРОВЕРОК

Проверки, проводимые налоговыми органами, можно классифицировать следующим образом.

1. По объему проверяемых вопросов.

1.1 *Комплексные* – это проверка финансово-хозяйственной деятельности организации за определенный период времени по всем вопросам соблюдения налогового законодательства. Комплексные проверки проводятся не реже одного раза в три года (срок давности по проверяемому периоду), но не чаще одного раза в год. Налогоплательщики, имеющие положительную репутацию, могут не подвергаться комплексной проверке вообще.

1.2 *Целевые* (тематические, встречные) – проверка соблюдения налогового законодательства по определенному направлению (налогу, периоду) или финансово-хозяйственным операциям организации. Такие проверки проводятся по вопросам взаиморасчетов с поставщиками и покупателями, по размещению временно свободных денежных средств, правильности применения льгот и по любым иным финансово-хозяйственным операциям. Результаты целевой проверки используются при комплексной проверке и оформляются либо в актах этих проверок, либо как отдельные приложения. Возможно проведение целевых проверок и как самостоятельных.

2. В зависимости от места проведения налоговой проверки.

2.1 *Камеральные* – проверка предоставляемой организациями отчетности и документов, являющихся основанием для исчисления и уплаты налога. Камеральная проверка проводится по местонахождению налогового органа. Данные по результатам камеральной проверки используются при проведении иных видов проверки.

2.2 *Выездные* – проводятся по местонахождению налогоплательщика. Основанием для проведения проверки является решение руководителя налогового органа (его заместителя).

3. По способу организации.

3.1 *Плановые* – проводятся в соответствии с планом ее проведения, без уведомления налогоплательщика. Цель проверки – установить факт совершения правонарушения, который может быть сокрыт.

3.2 *Внезапные* – это разновидность выездной проверки, проводимой без предварительного уведомления налогоплательщика. Цель внезапной проверки – установить факт совершения правонарушения, который может быть сокрыт при проведении обычных проверок.

3.3 *Повторные*, цель которых установить факт некачественного проведения ранее проведенной проверки должностными лицами налогового органа. Контрольные проверки могут проводиться только вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью нижестоящего органа.

4. По объему проверяемых документов.

4.1 *Сплошные* – проверяются все документы организации. Такие проверки чаще всего проводятся в небольших организациях, имеющих большие нарушения в области налогового законодательства.

4.2 *Выборочные* – проверяется часть документов, но при установлении нарушений, которые могут быть присущи всему массиву документации, эта проверка может перерасти в сплошную.

Основные приемы налоговой проверки следующие:

- встречная сверка первичных документов и операций;
- проверка хозяйственных процессов, бухгалтерских балансов, отчетов и расчетов, их взаимоувязка;
- сопоставление однородных фактов (например, при невозможности определения дохода (прибыли) данного предприятия за отчетный период для целей налогообложения берется доход (прибыль) предприятия с аналогичным видом деятельности);
- проверка соблюдения норм списания ресурсов в затраты производства;
- осмотр территорий и помещений налогоплательщика, а также документов и предметов;
- инвентаризация;
- опрос участников деятельности предприятия и получение в необходимых случаях письменных объяснений от них;
- проведение экспертизы;
- метод рабочих гипотез.

При проверке документов используются следующие формы проверок документов:

- *формальная проверка* – визуальное изучение документа с точки зрения наличия в нем всех необходимых реквизитов, а также соблюдение иных правил его оформления, установленных действующим законодательством для такого рода документов;

– *арифметическая проверка* – контролируется правильность подсчетов количественных (суммовых) показателей в первичных документах, учетных регистрах и отчетных формах (как правило, осуществляется выборочным методом);

– *правовая проверка* – устанавливается соответствие содержания документа действующему на момент совершения операции законодательству.

3. ПЛАНИРОВАНИЕ И ПОДГОТОВКА ВЫЕЗДНЫХ ПРОВЕРОК НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Планирование выездных проверок является первоначальным этапом контрольно-проверочной работы налоговых органов.

Проведению выездной налоговой проверки предшествует тщательное изучение и анализ должностными лицами налогового органа, ответственными за ее проведение, всей имеющейся в налоговом органе информации о налогоплательщике (в т. ч. об открытых счетах в кредитных организациях), его филиалах и представительствах, наличии недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению, сбор информации о физических объемах потребленных энергетических (электро- и теплоэнергии) и иных материальных ресурсов и ее анализ на предмет соответствия уровня и динамики указанных объемов показателям бухгалтерской и налоговой отчетности, отражающим объемы производства и реализации продукции (работ, услуг), а также осуществление иных предпроверочных мероприятий (сбор иной необходимой информации, которая может быть использована при проведении проверки; привлечение к проведению проверки специалистов других контролирующих и правоохранительных органов в соответствии с действующим законодательством, исследование материалов из внешних источников и т. д.)

Проверки осуществляются в соответствии с годовыми планами работы инспекции и квартальными графиками проверок, составляемыми по каждому участку работы. В них включаются, в первую очередь, предприятия, имеющие прибыль в значительных размерах, или допускающие грубые нарушения в ведении бухгалтерского учета и налогового законодательства, а также все убыточные предприятия с целью выяснения причин убытков и объявления их банкротами, и предприятия, представляющие нулевую отчетность.

В планах и графиках работ предусматривается привлечение финансовых, правоохранительных, ревизионных служб банков, статистических и других контролирующих органов. При необходимости проводят внеплановые выездные проверки предприятий, а также специальные тематические проверки. Сроки проведения выездных проверок, круг проверяемых вопросов и состав ревизионных групп определяются с учетом объема и особенностей деятельности проверяемых объектов и утверждаются руководителем налогового органа. Руководитель налогового органа в необходимых случаях имеет право заменить состав проверяющих.

Проведению проверки предшествует изучение имеющихся материалов предыдущей проверки, поступивших сигналов о нарушении налогового законодательства.

На основании этой информации разрабатывается программа проведения проверки, предусматривающая перечень основных вопросов, на которых следует сосредоточить внимание, а также конкретный период, за который должна быть проведена проверка. Программа налоговой проверки утверждается руководителем инспекции Министерства по налогам и сборам или его заместителем.

При проведении налоговых проверок проверяющие должны в обязательном порядке включать в программу следующие вопросы:

- правильность отражения в бухгалтерском и налоговом учете и отчетности выручки от продажи продукции (работ, услуг);
- достоверность и законность отражения в учете фактических затрат на ее производство и реализацию;
- достоверность и законность отражения в бухгалтерской и налоговой отчетности прибыли (убытков) от реализации продукции (работ, услуг) и от прочих видов деятельности;
- правильность расчетов по налогам и сборам и особенности их исчисления в зависимости от вида деятельности.
- правомерность применения налоговых льгот и др.

Рассмотрим вышеперечисленные мероприятия более подробно.

Информационный массив данных – это система специальным образом подготовленных данных (баз данных), созданная на основе имеющейся в налоговых органах информации о налогоплательщиках, предназначенная для обеспечения централизованного накопления и многократного использования.

Все поступающие бухгалтерские отчеты и налоговые декларации подлежат обязательной предварительной (камеральной) проверке налоговыми органами.

По результатам камеральной проверки, анализа бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций по налогам отделом, в функциональные обязанности которого входит проведение данного вида проверок, составляется заключение по установленной форме. Это заключение, подписанное начальником отдела, осуществляющего камеральные проверки, передается в отдел, ответственный за подготовку плана выездных проверок налогоплательщиков, и является одним из оснований для включения организации в план проведения выездных проверок (табл. 1).

Т а б л и ц а 1

Порядок и критерии отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок

| <i>№ п/п</i> | <i>Наименование организации</i> | <i>ИНН</i> | <i>Дата постановки на учет в налоговом оргane</i> | <i>Основной вид дея- тельности, код по ОКОНХ</i> | <i>Основания для выездной про- верки (факты, ставящие под сомнение происхождение средств налогоплательщика, имеются нарушения при рас- пределении доходов и расходов по статьям баланса, несоот- ветствие данных налоговых деклараций с данными бух- галтерской и налоговой от- четности, другие причины)</i> |
|------------------|-------------------------------------|------------|---|--|---|
| <i>1</i> | <i>2</i> | <i>3</i> | <i>4</i> | <i>5</i> | <i>6</i> |

Основная цель составления данного плана – выделить для включения в план проведение выездных проверок на предстоящий отчетный период следующих категорий налогоплательщиков:

– организации, подлежащие в соответствии с требованиями действующих законодательных и нормативных актов, инструкций и указаний МНС России, заданиям, установленными Национальным планом проверок налогоплательщиков, поручениями вышестоящих налоговых органов;

– организации, выездная проверка которых с максимальной степенью вероятности позволит обеспечить поступление в бюджет и в государственные внебюджетные фонды наибольшей суммы доначисленных налогов и других обязательных платежей, а также финансовых санкций за нарушение налогового законодательства.

Отбор налогоплательщиков для проведения выездных проверок рекомендуется осуществлять в три этапа:

1 этап. Отбор налогоплательщиков, которые подлежат обязательной проверке, описанной выше.

2 этап. Отбор крупных и крупнейших налогоплательщиков. К крупным относятся организации с 60 %-м объемом, фактически поступающим к платежам в бюджет.

Отнесение налогоплательщиков к категории крупнейших производится на основании финансово-экономических показателей их деятельности, в соответствии с приказом МНС РФ от 14.06.2002 г. № БГ-3-07/302, в частности по следующим признакам:

1) к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию в налоговых органах на федеральном уровне, относятся российские организации – юридические лица, у которых хотя бы один из перечисленных ниже показателей финансово-экономической деятельности за год имеет следующее значение:

– суммарный объем начислений налогов и сборов в федеральный бюджет, согласно данным налоговой отчетности, свыше 1 млрд руб.;

– выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг (форма № 2 годовой бухгалтерской отчетности, строка 010) свыше 10 млрд руб.;

– активы (сумма внеоборотных и оборотных активов формы № 1 годовой бухгалтерской отчетности, строка 300) свыше 10 млрд руб.;

2) к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию в налоговых органах на окружном уровне, относятся российские организации – юридические лица, за исключением организаций, отнесенных в соответствии с п. 1 к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащих налоговому администрированию в налоговых органах на федеральном уровне, у которых хотя бы один из перечисленных ниже показателей финансово-экономической деятельности за год имеет следующее значение:

– суммарный объем начислений налогов и сборов в федеральный бюджет, согласно данным налоговой отчетности, в пределах от 500 млн руб. до 1 млрд руб.;

– выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг (форма № 2 годовой бухгалтерской отчетности, строка 010) в пределах от 6 млрд руб. до 10 млрд руб.;

– активы (сумма внеоборотных и оборотных активов формы №1 годовой бухгалтерской отчетности, строка 300) в пределах от 7 млрд руб. до 10 млрд руб.;

3) к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию в налоговых органах на региональном уровне, относятся российские организации – юридические лица, за исключением организаций, отнесенных в соответствии с п. 1 и 2 к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию в налоговых органах на федеральном и окружном уровнях, у которых хотя бы один из перечисленных ниже показателей финансово-экономической деятельности за год имеет следующее значение:

– суммарный объем начислений налогов и сборов в федеральный бюджет, согласно данным налоговой отчетности, в пределах от 75 млн руб. до 500 млн. руб.;

– выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг (форма №2 годовой бухгалтерской отчетности, строка 010) в пределах от 1 млрд руб. до 6 млрд руб.;

– активы (сумма внеоборотных и оборотных активов формы № 1 годовой бухгалтерской отчетности, строка 300) в пределах от 1 млрд руб. до 7 млрд руб.

При этом если у организации выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг и (или) активы отвечают установленным критериям, суммарный объем начислений налогов и сборов в федеральный бюджет согласно данным налоговой отчетности, должен быть не менее 50 млн руб.;

4) крупнейшим налогоплательщикам – организациям по производству и обороту этилового спирта, алкогольной и табачной продукции, подлежа-

щим налоговому администрированию в налоговых органах на федеральном уровне, относятся российские организации – юридические лица, имеющие следующие финансово-экономические показатели за год:

– организации – производители алкогольной продукции – объем начислений акцизов свыше 200 млн руб.;

– организации – производители этилового спирта объем начислений акцизов свыше 150 млн руб.;

– организации оптовой торговли алкогольной продукцией – объем реализации продукции свыше 200 тыс. дал. безводного этилового спирта;

– организации – производители спирта этилового технического, спирта этилового ректифицированного технического, спирта этилового синтетического – сырца, спирта этилового синтетического ректифицированного, спирта этилового синтетического технического, спиртосодержащей непищевой продукции, в т. ч. денатурированных, пораздельно или в суммарном годовом объеме в пересчете на безводный спирт свыше 500 тыс. дал или с суммарной производственной мощностью по выпуску указанных видов продукции в пересчете на безводный спирт свыше 1000 тыс. дал. (абзац введен Приказом МНС РФ от 14.06.2002 г. № БГ-3-07/302);

5) критерии отнесения российских организаций – юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам устанавливаются на один год приказом МНС России.

Проверку указанных налогоплательщиков необходимо проводить как минимум один раз в три года. Вместе с этим крупная организация–налогоплательщик может не включаться в план проверок в соответствии с указанным выше сроком при наличии оснований предполагать, что проверка не повлечет за собой доначисления дополнительных налогов. Так, в соответствии со ст. 11 закона РФ «О налоговых органах в РФ» № 943-1 от 21.03.1991 г., документальная проверка может не проводиться в сроки, установленные частью первой настоящей статьи, в следующих случаях:

1) если налогоплательщик своевременно представляет документы, необходимые для исчисления и (или) уплаты налогов и других обязательных платежей;

2) если последняя проверка не выявила нарушений налогового законодательства;

3) если увеличение размера имущества или иного объекта налогообложения предприятий, учреждений и организаций документально подтверждено;

4) если отсутствуют документы и информация, ставящие под сомнение происхождение средств налогоплательщика или свидетельствующие о наличии нарушений налогового законодательства.

3 этап. Отбор остальных налогоплательщиков. Данный отбор осуществляется посредством применения двух методов: метода специального отбора; метода случайной выборки.

Первый метод обеспечивает целенаправленный отбор налогоплательщиков, у которых вероятность обнаружения налоговых правонарушений

представляется наиболее высокой, посредством анализа всей имеющейся в налоговом органе информации о налогоплательщиках.

Это могут быть следующие организации:

- предложенные к проверке камеральным отделом;
- отражающие в бухгалтерской и налоговой отчетности убыток или незначительную прибыль на протяжении ряда отчетных периодов;
- допускающие резкие колебания размеров налоговых платежей в различные отчетные периоды при примерно одинаковом объеме оборота;
- организации, не представившие аудиторское заключение, если они в соответствии с действующим законодательством подлежат обязательному аудиту;
- уплачивающие незначительные суммы налогов, и в то же время занимающиеся благотворительностью с расходом крупных денежных средств;
- осуществляющие продажу (приобретение) земельных участков, других объектов недвижимости, учитывая, что в результате проведения операций возникают значительные суммы доходов (расходов) организаций и т. п.;
- занимающиеся внешнеэкономической деятельностью.

Метод случайного отбора предполагает осуществление выбора объекта на основе применения методов статистической выборки, т.е. вне зависимости от результатов предварительного анализа информации о налогоплательщиках.

Посредством применения данного метода рекомендуется производить отбор порядка 5...10 % налогоплательщиков, планируемых к проверке в соответствующем отчетном периоде, с учетом реального наличия в налоговом органе ресурсов, позволяющих обеспечить охват проверками организаций, отобранных данным методом.

Предпроверочный анализ данных о налогоплательщиках, отобранных для проведения выездных проверок. Предпроверочный анализ является неотъемлемой частью процесса подготовки выездных проверок соблюдения налогового законодательства и проводится по организации, включенной в план проведения выездных проверок юридических лиц.

Анализ проводится в следующих целях:

- реальная оценка состояния бухгалтерского и налогового учета и достоверности отчетных данных;
- выяснение объективных причин в значительных изменениях финансово-экономических показателей, отрицательно повлиявших на отчетные результаты деятельности и соответственно на размер налогооблагаемой базы;
- оценка выполнения организацией обязательств по уплате налогов и других обязательных платежей в бюджеты и государственные внебюджетные фонды;
- оценка финансового состояния организации и обеспечение ее денежными ресурсами;
- выявление тенденций по изменению имущества (активов) организации;

– подготовка перечня вопросов, подлежащих проверке в организации.

В ходе предпроверочного анализа работник, ответственный за проведение проверки в организации, должен ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью организации на основании изучения имеющихся в налоговом органе материалов.

На данном этапе предпроверочной подготовки проводится углубленный анализ бухгалтерской и налоговой отчетности и налоговых деклараций за последний отчетный период. При установлении существенных изменений в уровне показателей финансово-хозяйственной деятельности организаций, а также иных фактов, вызывающих сомнение и требующих дополнительного изучения, проводится анализ динамики указанных показателей за ряд отчетных периодов, а также их сравнительный анализ с данными по аналогичным налогоплательщикам.

Результатом предпроверочной подготовки является выработка конкретной концепции проверки, учитывающая все последующие проверочные действия.

Примерный перечень вопросов, подлежащих выездной проверке в организации, который утверждается руководителем налогового органа выглядит следующим образом:

1) правильность и полнота отражения в бухгалтерском и налоговом учете и отчетности выручки от реализации продукции (работ, услуг). Правильность применения цен. Правильность отражения в бухгалтерском и налоговом учете бартерных операций (зачета взаимных требований);

2) правильность исчисления, полноты и своевременности уплаты в бюджет НДС и акцизов;

3) правильность исчисления, полнота и своевременность уплаты платежей по единому социальному налогу;

4) правильность исчисления, полнота и своевременность уплаты налогов в дорожные фонды;

5) правильность исчисления, полнота и своевременность уплаты платежей за природные ресурсы (платежей за пользование недрами, лесными водными ресурсами, экологических платежей);

6) правильность исчисления, полнота и своевременность уплаты в бюджет местных налогов и сборов;

7) достоверность данных учета фактической себестоимости продукции (работ, услуг), полнота и правильность отражения в бухгалтерском и налоговом учете фактических затрат на ее производство и реализацию;

8) правильность исчисления, полнота и своевременность уплаты налога на имущество;

9) правильность отражения в бухгалтерском и налоговом учете и отчетности прибыли (убытка) от прочей реализации;

10) правильность отражения в бухгалтерском и налоговом учете и отчетности доходов и расходов от внереализационных операций;

11) правильность определения налогооблагаемой прибыли;

12) наличие и правомерность пользования льготами по всем проверяемым налогам;

13) правильность составления налоговой декларации по налогу на прибыль;

14) правильность исчисления, своевременность и полноте перечисления в бюджеты различных уровней доходов от приватизации, дивидендов по акциям, принадлежащим государству, и арендной платы от сдачи в аренду государственной и муниципальной собственности;

15) проверка достоверности отражения данных по счету 94 «Учет недостач и потерь»;

16) проверка наличия лицензии на право осуществления деятельности;

17) учет сумм арендной платы;

18) проверка заключенных хозяйственных договоров на реализацию продукции и т. д.

Результаты предварительной (камеральной) проверки позволяют сделать вывод о наличии повышенной вероятности совершения налогового правонарушения и дают повод, как уже говорилось выше, для включения соответствующей организации в план проведения выездных проверок (табл. 2).

Т а б л и ц а 2

**План проведения выездных проверок юридических лиц
на _____ квартал 2002 год**

| <i>№ п/п</i> | <i>Наименование организации</i> | <i>ИНН</i> | <i>Номер и дата акта последней выездной проверки</i> | <i>Категория проверки (комплексная, тематическая, экспресс-проверка)</i> | <i>Участие в проверке специалистов других контролирующих органов (наименование)</i> | <i>Период финансово-хозяйственной деятельности организации за который будет проводиться проверка</i> | <i>Ф.И.О. начальника отдела, ответственного за проведение проверки</i> | <i>Отметка о корректности проведения выездных проверок</i> | <i>Отметка об исполнении (№ и дата акта выездной проверки)</i> |
|--------------|---------------------------------|------------|--|--|---|--|--|--|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
| | | | | | | | | | |

План подписывается начальником отдела, ответственного за проведение выездных проверок, и утверждается руководителем инспекции.

Исходя из результатов камеральной проверки налогоплательщика, предпроверочного анализа массива всей имеющейся о нем информации принимается решение о категории выездной проверки: комплексная, тематическая.

4. КАМЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ ПРОВЕРКА

Порядок проведения камеральной проверки регламентируется ст. 88 НК РФ, регламентом проведения камеральных проверок от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ и другими законодательными и иными нормативными правовыми актами о налогах и сборах.

Порядок представления, приема, обработки и учета налоговыми органами сведений о доходах физических лиц регламентируется приказом Госналогслужбы России от 03.08.1998 г. № БФ-3-08/163 ДСП.

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 отчетности, если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки.

Налогоплательщик обязан в установленные сроки представить в налоговый орган налоговую отчетность (баланс, приложения к нему, налоговые декларации и расчеты).

Принятие налоговой отчетности производится лицами, специально назначаемыми на конкретный отчетный период приказом руководителя налогового органа (его заместителя). При этом указанные выше лица должны выполнять функции принятия всего комплекта представляемых в налоговый орган форм налоговой отчетности. Закрепление за этими лицами обязанностей по принятию деклараций по отдельным видам налогов (кроме деклараций о доходах физических лиц), а также по принятию налоговой отчетности от заведомо определенных налогоплательщиков не допускается.

При наличии возможности, функции проведения камеральных проверок налоговой отчетности возлагаются на лиц, которые не осуществляли принятие налоговой отчетности в данном отчетном периоде.

В случае непосредственного (личного) представления налоговой отчетности налогоплательщиком или его представителем, ее принятие осуществляется в присутствии налогоплательщика. При отправке налогоплательщиком налоговой отчетности по почте днем ее представления считается дата отправки заказного письма с описью вложения. Налоговая отчетность, переданная налогоплательщиком в налоговый орган на дискете или ином носителе, допускающем компьютерную обработку, не может считаться принятой без подтверждения переданной информации на бумажных носителях и оформления ее в соответствии с требованиями действующих законодательных и нормативных актов. При этом датой получения информации считается дата фактической передачи ее в налоговый орган на бумажных носителях или дата отправления этой информации на бумажных носителях, обозначенная в штампе почтовой организации. Настоящее требование не распространяется на документы, возможность предоставления которых в налоговый орган на дискете или ином носителе, допускающем компьютерную обработку, установлена законодательством о налогах и сборах.

На стадии принятия налоговой отчетности все представленные в ее составе документы подвергаются визуальному контролю на предмет их соответствия следующим требованиям:

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

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

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

В соответствии с п. 2 ст. 80 Налогового кодекса Российской Федерации, налоговому органу запрещается отказывать в принятии налоговых деклараций.

Обязанность налогоплательщика по представлению налоговым органам документов налоговой отчетности не может считаться исполненной при наличии как минимум одного из следующих оснований, не позволяющих идентифицировать представленный документ как документ отчетности:

а) отсутствие в представленном документе какого-либо из обязательных реквизитов, предусмотренных нормативными правовыми актами для подобного рода документов;

б) нечеткое заполнение отдельных реквизитов документа, делающее невозможным их однозначное прочтение, заполнение их карандашом;

в) наличие не оговоренных подписью налогоплательщика (руководителя организации-налогоплательщика) исправлений;

г) составление отчетности на иных языках, кроме русского.

При выявлении таких фактов налоговый орган должен уведомить налогоплательщика о неисполнении им вышеназванной обязанности, а также о применении к налогоплательщику в случае непредставления им документов налоговой отчетности по установленной для подобного рода документов

форме в установленный законодательством о налогах и сборах срок, мер ответственности, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

На каждом документе принятой налоговой отчетности проставляется дата ее принятия, штамп или отметка налогового органа и подпись ответственного лица, принимающего отчетность. По просьбе налогоплательщика (его представителя) на остающихся у него копиях отчетности налоговый орган проставляет указанные выше реквизиты. Не позднее следующего рабочего дня с момента принятия налоговая отчетность подлежит регистрации лицами, осуществляющими ее принятие, и передается в отделы, ответственные за проведение камеральных налоговых проверок.

Регистрация принятой налоговой отчетности осуществляется с использованием средств компьютерной обработки. В случае отсутствия у налогового органа технических возможностей для автоматизации процесса регистрации принятой налоговой отчетности, форма ее регистрации определяется налоговым органом самостоятельно.

Не позднее следующего рабочего дня с момента принятия, налоговая отчетность подлежит регистрации лицами, осуществляющими ее принятие, и передается в отделы, ответственные за проведение камеральных налоговых проверок.

Работниками отделов, ответственных за проведение камеральных налоговых проверок, не позднее рабочего дня, следующего за днем получения налоговой отчетности, формируется в двух экземплярах реестра в разрезе налогов, с указанием даты принятия налоговой отчетности, даты составления и передачи реестров в отдел учета и отчетности. Указанные реестры передаются в отдел учета и отчетности вместе с налоговыми декларациями для проведения соответствующих начислений сумм налогов по данным налогоплательщика. После проведения соответствующих начислений в лицевых счетах налогоплательщиков, реестры вместе с налоговыми декларациями возвращаются под расписку с указанием даты возврата в отделы, ответственные за проведение камеральных налоговых проверок, для проведения камеральной проверки.

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 по выявленным нарушениям, привлечение виновных лиц к ответственности, а также подготовка необходимой информации для обеспечения рационального отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

Основными этапами камеральной проверки являются следующие:

- а) проверка полноты представления налогоплательщиком документов налоговой отчетности, предусмотренных законодательством о налогах и сборах;
- б) визуальная проверка правильности оформления документов налоговой отчетности;
- в) проверка своевременности представления налоговой отчетности;

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

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

е) проверка правильности исчисления налогооблагаемой базы.

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

Конкретные формы и методы камерального анализа налоговой отчетности, его объем определяются налоговыми органами самостоятельно, исходя из имеющихся у них возможностей обеспечения автоматизированной обработки информации, содержащейся в налоговой отчетности, знаний и опыта работников налогового органа, осуществляющих камеральные проверки.

Периодичность проведения камеральных проверок определяется исходя из установленной законодательством периодичности представления в налоговый орган отчетности.

При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе на основании ст. 87, 88, 93 НК РФ истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

За непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике или отказ от представления документов по запросу налогоплательщик несет ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ.

Камеральные налоговые проверки проводятся по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

В случае выявления камеральной проверкой фактов неправильного отражения показателей налоговой декларации, приводящих к неполной (излишней) уплате налогоплательщиком сумм налогов, результаты проведения данной проверки фиксируются работником налогового органа посредством заполнения в представленных налоговых декларациях графы «по данным налоговой инспекции», строки «отметки и замечания инспектора (экономиста)» или иных граф (строк), специально предусмотренных в налоговых декларациях для отметок о выявленных нарушениях порядка их составления. В случае отсутствия в форме налоговой декларации аналогичных граф (строк) замечания работника налогового органа отражаются на последнем листе дан-

ной декларации. Указанные замечания должны содержать перечень всех показателей налоговой декларации, при исчислении которых налогоплательщиком были допущены нарушения, а также исправления, внесенные работником налогового органа в результате проверки. В случае непринятия налоговым органом налоговых льгот, заявленных налогоплательщиком, работником налогового органа производится запись о причинах непринятия этих льгот (отсутствие специального расчета по льготам, непредставление документов, подтверждающих льготу, несоответствие заявленной льготы действующему законодательству и т. д.).

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

Если камеральной проверкой выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, то об этом не позднее трех рабочих дней сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный налоговым органом срок, не превышающий пяти рабочих дней. Если налогоплательщик не внес соответствующие исправления в установленный срок, то при наличии оснований полагать, что налогоплательщиком допущены налоговые правонарушения, он должен быть рекомендован для включения в план проведения выездных налоговых проверок.

В случае если по результатам камеральной проверки налоговых деклараций обнаружены ошибки в исчислении сумм налогов, не повлекшие за собой занижение сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет, работниками отделов, ответственных за проведение камеральных налоговых проверок, формируются в двух экземплярах реестры, которые вместе с налоговыми декларациями не позднее следующего рабочего дня после проведения камеральной проверки передаются в отдел учета и отчетности для проведения в лицевых счетах налогоплательщиков сумм налогов по результатам камеральной проверки. После проведения указанных сумм в лицевых счетах налогоплательщиков реестры с указанием даты возврата и налоговые декларации с отметкой отдела учета и отчетности о проведенной операции возвращаются в отделы, ответственные за проведение камеральных налоговых проверок, и подшиваются в дела налогоплательщиков.

Однако Налоговый кодекс РФ так и не урегулировал порядок оформления результатов камеральной налоговой проверки. Например, в некоторых налоговых органах применяется практика составления акта по результатам проверки. Такой документ необходим, чтобы зафиксировать факт несоблюдения налогоплательщиком налогового законодательства с указанием документов, на основании которых были установлены нарушения, и норм законодательства, которые были нарушены. В противном случае налоговому органу невозможно доказать правомерность своих требований. На суммы доплат по налогам, выявленные по результатам камеральной проверки, налоговый ор-

ган направляет требование об уплате налога и пени. Согласно ст. 69 НК РФ, требованием об уплате налога признается направленное налогоплательщику письменное извещение о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога и соответствующие пени. Форма требования утверждена приказом ГНС РФ от 07.09.1998 г. № БФ-3-10/228 «Об утверждении формы требования об уплате налогов и сборов» (с учетом изменений и дополнений, внесенных приказом от 03.08.1999 г. № АП-310-256).

В соответствии со ст. 70 НК РФ требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику не позднее трех месяцев после наступления срока уплаты налога. Если требование направлено в соответствии с решением налогового органа по результатам камеральной налоговой проверки, то оно должно быть направлено налогоплательщику в десятидневный срок с даты вынесения соответствующего решения.

По результатам камеральной проверки должностные лица организации могут быть привлечены к административной ответственности в соответствии с Кодексом РФ об административных нарушениях (КоАП РФ).

5. ВЫЕЗДНАЯ НАЛОГОВАЯ ПРОВЕРКА

Порядок проведения выездной налоговой проверки регламентируется ст. 89 НК РФ, регламентом проведения выездных налоговых проверок от 10 ноября 2000 г. № БГ-14-16/353 ДСП и другими нормативными правовыми актами.

Целью выездной налоговой проверки является осуществление контроля за соблюдением налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах, а также документальное подтверждение налоговыми органами фактов выявленных налоговых правонарушений и отражение их в акте выездной налоговой проверки.

В соответствии со ст. 87 НК выездной налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки.

В соответствии со ст. 89 НК выездная налоговая проверка налогоплательщика проводится должностными лицами налоговых органов на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам. Не допускается проведение в течение одного календарного года двух и более выездных налоговых проверок налогоплательщика либо его филиала или представительства по одним и тем же налогам за один и тот же период. Выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, плательщика сбора-организации, а также вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, может проводиться независимо от времени проведения предыдущей проверки. Запрещается проведение налого-

выми органами повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком (плательщиком сбора) за уже проверенный налоговый период.

Повторная выездная налоговая проверка в порядке контроля за деятельностью налогового органа проводится вышестоящим налоговым органом на основании мотивированного постановления руководителя (его заместителя) этого органа.

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика. В указанные сроки не засчитываются периоды между вручением налогоплательщику требования о предоставлении документов в соответствии со ст. 93 НК и представлением им запрашиваемых при проведении проверки документов.

Вышестоящий налоговый орган на основании мотивированного решения руководителя (заместителя руководителя) этого органа может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев в следующих случаях:

- проведение проверок крупных налогоплательщиков-организаций;
- необходимость проведения встречных проверок и (или) направления запросов в организации и учреждения, располагающие информацией о налогоплательщике (плательщике сбора);
- наличие форс-мажорных обстоятельств (затопление, пожар и т. п.) на территории, где проводится проверка;
- иные исключительные обстоятельства.

Проведению выездной налоговой проверки должны предшествовать тщательное изучение и анализ должностными лицами налогового органа, ответственными за ее проведение, всей имеющейся в налоговом органе информации о налогоплательщике (в т. ч. об открытых счетах в кредитных организациях), его филиалах и представительствах, наличии недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению, сбор информации о физических объемах потребленных энергетических (электро- и теплоэнергии) и иных материальных ресурсов и ее анализ на предмет соответствия уровня и динамики указанных объемов показателям бухгалтерской и налоговой отчетности, отражающим объемы производства и реализации продукции (работ, услуг).

В случае, если в ходе проведения тематической выездной налоговой проверки возникает необходимость проверки налогов, не включенных в решение на проведение данной выездной налоговой проверки, то руководителем (заместителем руководителем) налогового органа выносится решение о назначении новой выездной проверки по указанным налогам с учетом требований ст. 87 и 89 НК.

Если в ходе проведения выездной налоговой проверки в течение установленного ст. 89 НК срока проведения выездной налоговой проверки возникает необходимость проведения встречных проверок экспертизы, вынужденного отвлечения проверяющих на другие участки работы, а также в иных ис-

ключительных случаях рекомендуется приостановить выездную налоговую проверку на период проведения указанных мероприятий. При этом руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, назначившим проверку, выносится мотивированное решение о приостановлении выездной налоговой проверки.

Указанное решение должно содержать следующие реквизиты:

- дату и номер решения о приостановлении выездной налоговой проверки;
- наименование проверяемого налогоплательщика, его ИНН;
- обоснование необходимости приостановления выездной налоговой проверки;
- срок, на который данная проверка приостановлена;
- отметку об ознакомлении проверяемого налогоплательщика с указанным решением.

Период, на который выездная налоговая проверка была приостановлена, не включается в срок ее проведения.

В процессе проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика проверяющие на основе имеющихся документов и сведений, хранящихся в электронном виде, фактических данных, полученных в ходе проведения налогового контроля (осмотра территории и помещений налогоплательщика, инвентаризации, опроса свидетелей и т. д.), совершают следующие действия:

- всесторонне анализируют финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщика, имеющую значение для формирования выводов о правильности исчисления, полноте и своевременности перечисления в соответствующие бюджеты и в государственные внебюджетные фонды налогов и сборов, предусмотренных действующим законодательством;

- выявляют искажения и противоречия в содержании исследуемых документов, в т. ч. несоответствия информации о количестве счетов, открытых налогоплательщиком в кредитных учреждениях, количестве филиалов и представительств, наличии недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению, данным, имеющимся у налоговых органов, факты нарушения порядка ведения бухгалтерского учета, составления отчетности и налоговых деклараций, анализируют влияние указанных нарушений на формирование налоговой базы;

- формируют доказательственную базу по фактам выявленных налоговых правонарушений, обеспечивают документальное отражение указанных нарушений;

- производят исчисление сумм неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов, формируют предложения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налоговых правонарушений, а также об устранении выявленных нарушений.

Начало выездной налоговой проверки. Непосредственно после прибытия на объект проверки проверяющие обязаны предъявить руководителю проверяемой организации или индивидуальному предпринимателю (их пред-

ставителю) служебные удостоверения, а также решение руководителя налогового органа (его заместителя) о проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки.

Факт предъявления решения удостоверяется подписью руководителя организации или индивидуального предпринимателя (представителя организации или индивидуального предпринимателя) на экземпляре данного решения после слов «с решением о проведении выездной налоговой проверки ознакомлен» с указанием соответствующей даты.

В случае отказа руководителя организации или индивидуального предпринимателя (их представителя) от подписи на экземпляре решения о проведении проверки должностным лицом налогового органа, проводящим проверку, в конце указанного документа производится запись:

«Решение предъявлено

(Ф.И.О. руководителя организации (Ф.И.О. индивидуального

предпринимателя) или Ф.И.О. их представителя)

(Ф.И.О.)

от подписи, удостоверяющей предъявление настоящего решения, отказался», заверенная подписью указанного должностного лица.

В случае воспрепятствования доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, на используемые для осуществления предпринимательской деятельности территории или в помещения налогоплательщика (кроме жилых помещений) руководителем проверяющей группы (бригады) составляется соответствующий акт, в котором фиксируется факт воспрепятствования доступу на территории или в помещения налогоплательщика.

Настоящий акт подписывается руководителем проверяющей группы (бригады) и налогоплательщиком. При отказе налогоплательщика подписать указанный акт в нем делается соответствующая запись.

На основании акта налоговый орган вправе самостоятельно определить суммы налогов, подлежащих внесению налогоплательщиком в бюджет (внебюджетные фонды), расчетным путем на основании имеющейся у него информации о налогоплательщике или данных об иных аналогичных налогоплательщиках.

Незаконное воспрепятствие доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение (за исключением жилых помещений) налогоплательщика признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную ст. 124 НК.

Согласно п.1 ст. 93 НК, должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого налогоплательщика необходимые для проверки документы. Требование о предоставлении указанных документов должно содержать перечень необходимых для проверки документов.

Отказ налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки доку-

ментов или непредставление их в пятидневный срок влечет ответственность, предусмотренную ст. 126 НК.

Действия по осуществлению налогового контроля, проводимые в процессе выездной налоговой проверки. В ходе выездной налоговой проверки проверяющими исследуются документы (в т. ч. информация, хранящаяся в электронном виде), имеющие значение для формирования выводов о правильности исчисления, полноте и своевременности уплаты и (или) перечисления налогоплательщиком в соответствующие бюджеты установленных действующим законодательством налогов и сборов, а также принятия правильного решения по результатам проверки.

Объектами проверки, в частности, являются: устав организации, ее учредительные документы (документы, подтверждающие государственную регистрацию физического лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в качестве индивидуального предпринимателя), свидетельство о постановке на учет в налоговом органе, приказ об учетной политике, налоговые декларации, документы бухгалтерской и налоговой отчетности организации, договоры (контракты), банковские и кассовые документы, накладные на отпуск материальных ценностей, акты выполненных работ, счета-фактуры и другие первичные учетные документы, подтверждающие факты проведения налогоплательщиком хозяйственных операций, учетные регистры (главная книга (книга учета доходов и расходов), журналы-ордера, ведомости и др.), а также иные документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов.

В зависимости от степени охвата учетной документации налогоплательщика может быть проведена сплошная и (или) выборочная проверка документов. При применении сплошного метода проверке подвергаются все первичные учетные документы налогоплательщика, относящиеся к определенному разделу учета и соответствующему налоговому периоду, а также отражение хозяйственных операций, оформленных этими документами, в учетных регистрах.

При применении выборочного метода проверяется определенная часть учетных документов налогоплательщика, отобранная проверяющими как с учетом степени значимости хозяйственных операций, оформленных этими документами, для формирования налоговой базы, так и посредством применения методов случайной выборки. Если в результате выборочной проверки выявляются налоговые правонарушения, то проверка документов по данному виду финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика проводится сплошным методом за весь проверяемый период.

Для участия в проверке целесообразно привлекать специалистов в области информационных технологий, которым поручается при необходимости произвести доступ к информации, анализ цифровых и текстовых данных, хранящихся в электронном виде, определить дату ввода в компьютер исследуемой информации, изменений содержания документа, восстановить стертые файлы и записи в базах данных, установить авторство, место, способ

подготовки информации и т. п. В ходе проверки учетной документации налогоплательщика контролируются следующие показатели:

а) полнота устранения выявленных предыдущей проверкой нарушений правил учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения, а также иных нарушений законодательства о налогах и сборах;

б) соответствие показателей, отраженных в налоговых декларациях, данным бухгалтерской и налоговой отчетности с учетом их корректировки для целей налогообложения. Проверка производится отдельно по каждой форме налоговой декларации в разрезе проверяемых видов налогов и сборов путем сопоставления показателей, содержащихся в налоговой декларации, с соответствующими показателями бухгалтерской и налоговой отчетности;

в) соответствие показателей налоговой, а также бухгалтерской отчетности организации, имеющих значение для правильного исчисления налоговой базы, данным синтетического и аналитического учета. В этих целях указанные показатели сверяются с остатками и оборотами по счетам бухгалтерского учета главной книги, с аналогичными показателями регистров синтетического учета при упрощенной форме учета – книг учета хозяйственных операций, оборотных ведомостей аналитического учета к соответствующему синтетическому учету, карточек (журналов, книг) аналитического учета;

г) полнота и правильность отражения в бухгалтерском и налоговом учете финансово-хозяйственных операций, влияющих на формирование налоговой базы. На данном этапе проверки проверяющие должны: тщательно изучить кредитовые обороты по синтетическим счетам, отраженным в главной книге, обращая внимание на нетипичные корреспонденции счетов или несоответствие корреспонденции счетов содержанию хозяйственных операций. При обнаружении подобных записей проверяющий должен проследить отражение соответствующих операций в бухгалтерском учете и регистрах налогового учета вплоть до того первичного учетного документа, который может подтвердить реальность и правомерность этой операции;

д) обоснованность применения предусмотренных законодательством налоговых ставок, льгот, правильность исчисления сумм налогов, подлежащих уплате.

В процессе проверки устанавливается соблюдение налогоплательщиком действующего порядка оформления первичных учетных документов и отражение соответствующих хозяйственных операций в бухгалтерском и налоговом учете, наличие первичных учетных документов, являющихся основанием для документирования данных операций.

Проверка каждого отдельного учетного документа включает в себя следующие виды:

– *формальная проверка*, состоящая в визуальном изучении документа с точки зрения наличия в нем всех необходимых реквизитов, а также соблюдения иных правил его оформления, установленных действующим законодательством для такого рода документов;

– *арифметическая проверка*, в ходе которой контролируется правильность подсчетов количественных (суммовых) показателей в первичных до-

кументах, учетных регистрах и отчетных формах (как правило, осуществляется выборочным методом);

– *правовая проверка*, в процессе которой устанавливается соответствие содержания документа действующему на момент совершения операции законодательству.

Проверяющие, в соответствии с предоставленным им ст. 31 НК правом, могут провести инвентаризацию имущества налогоплательщика, экспертизу, встречную проверку, выемку документов, провести опрос свидетелей и лиц, участвующих в хозяйственной деятельности.

6. ВСТРЕЧНАЯ ПРОВЕРКА

Если при проведении выездной налоговой проверки у налогового органа возникает необходимость получения информации о деятельности налогоплательщика (плательщика сбора), связанной с иными лицами, налоговым органом могут быть истребованы у этих лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика (встречная проверка).

Встречные проверки представляют собой сопоставление данных проверяемого налогоплательщика с данными, имеющимися о нем у других лиц. Встречная проверка представляет собой истребование документов. Она проводится, как правило, на основании полученной информации о нарушении законодательства проверяемым налогоплательщиком (или предложениях проверяющих о возможном нарушении). Встречная проверка является частью камеральной или выездной налоговой проверки. Полученные в результате встречной проверки данные включаются в основной акт выездной или камеральной проверки.

Предметом встречной проверки являются, в частности, документы организаций (индивидуальных предпринимателей), выступающих контрагентами проверяемого налогоплательщика, с целью подтверждения факта совершения определенной сделки (сделок), полноты оприходования полученной по этой сделке (сделкам) продукции (товаров) или выручки от ее (их) реализации.

Указанные проверки целесообразно проводить в случаях, когда имеются основания предполагать неоприходование полученных по сделкам с иными лицами продукции (товаров), выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг) и иных денежных средств, неотражение на счетах реализации зачетов погашения взаимных требований, результатов товарообменных и иных безденежных операций, операций по уступке прав требований и в иных аналогичных случаях.

При выявлении у проверяемого налогоплательщика неучтенной продукции (товаров) проводятся встречные проверки в организации (у индивидуального предпринимателя), являющейся поставщиком данной продукции (товаров), при этом объемы поставок, отраженные в учете поставщика, сравниваются с данными, отраженными в бухгалтерском и налоговом учете проверяемого налогоплательщика, запрашиваются сведения у транспортных ор-

ганизаций, доставляющих продукцию (товары), о количестве перевозимых ими грузов, проводятся встречные проверки в местах предполагаемой реализации этой продукции (товаров) налогоплательщиком.

Также целесообразно истребовать документы у тех контрагентов проверяемого налогоплательщика, приобретение продукции (товаров) от которых или отгрузка продукции (товаров) которым осуществлена по документам, оформленным с нарушением установленных требований (с допущенными исправлениями, подчистками, расплывчатыми, нечеткими подписями, печатями, штампами организаций и т. п.) без заключения договоров в письменной форме и т. д.

В целях обеспечения полноты поступления в бюджет налога на добавленную стоимость (НДС) целесообразно проводить встречные проверки счетов-фактур. Под встречной проверкой счетов-фактур понимается проверка соответствия показателей (данных) счетов-фактур, имеющих у поставщика (подрядчика) и покупателя (заказчика).

Встречным проверкам подвергаются в первую очередь следующие счета-фактуры: счета-фактуры с исправленными цифрами; счета-фактуры от поставщика, с которым данный налогоплательщик ранее не имел хозяйственных связей; счета-фактуры с неразборчивыми ИНН: счета-фактуры продавца, если нарушена хронологическая последовательность отражения счетов-фактур в книге продаж; счета-фактуры у покупателя, если приобретенная продукция не соответствует профилю данного налогоплательщика, а также счета-фактуры, оплата по которым производилась наличными, и т. д.

Если лицо, в отношении которого производится встречная проверка, состоит на учете в другом налоговом органе, то налоговый орган, осуществляющий выездную проверку, при необходимости может направить мотивированный запрос о проведении встречной проверки в управление МНС России по субъекту Российской Федерации, на территории которого данное лицо состоит на налоговом учете.

Налоговый орган, получивший запрос на проведение встречной проверки, обязан в десятидневный срок с момента получения запроса организовать проведение соответствующих действий по осуществлению налогового контроля.

Результаты встречной проверки, в т. ч. проведенной одновременно с выездной налоговой проверкой названных лиц, оформляются отдельной справкой. Указанная справка (при необходимости с приложением копий документов) подписывается должностным лицом налогового органа, осуществившим встречную проверку, и руководителем организации. В случае если встречная проверка проводилась по запросу другого налогового органа, то указанная справка по ее составлению незамедлительно направляется в налоговый орган, направивший запрос.

Экспертиза назначается в случаях, когда для разъяснения возникающих в процессе выездной налоговой проверки вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле.

Решение о необходимости привлечения эксперта для участия в налоговой проверке принимает должностное лицо, проводящее выездную налоговую проверку. Вопросы, поставленные перед экспертом, не должны выходить за пределы его специальных познаний. Указанные вопросы должны быть четко определенными и конкретными, а перечень их – полным. При необходимости формулировки указанных вопросов могут быть уточнены на основе консультаций с экспертом.

В случаях установления в ходе выездной налоговой проверки фактов отсутствия у налогоплательщика учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведение этого учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги, суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиком в бюджет (внебюджетные фонды), определяются расчетным путем на основании имеющейся у налогового органа информации о налогоплательщике или данных об иных аналогичных налогоплательщиках. В случае выявления выездной проверкой фактов налоговых правонарушений проверяющими должны быть приняты необходимые меры по формированию доказательной базы по этим фактам и обеспечению их документального подтверждения (снятие копий с документов, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, выемка подлинников указанных документов, получение недостающих документов из иных источников, проведение встречных проверок, опросы свидетелей, назначение экспертизы и т. д.), по исчислению сумм неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов и пени, а также по подготовке предложений о привлечении к налоговой ответственности за соответствующие налоговые правонарушения.

7. ИЗЪЯТИЕ ДОКУМЕНТОВ В ХОДЕ ПРОВЕРКИ

Выемка документов и предметов у проверяемого налогоплательщика производится в следующих случаях:

- при отказе налогоплательщика от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставлении их в установленный ст. 93 НК РФ срок;
- при наличии у проверяющих достаточных оснований полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены.

Основанием для производства выемки документов и предметов является мотивированное постановление должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку, утвержденное руководителем (его заместителем) соответствующего налогового органа. Примерная форма постановления приведена в приложении № 1 к Регламенту проведения выездных налоговых проверок.

Документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки, выемке не подлежат.

Не допускается производство выемки документов и предметов в ночное время. В случае если проверяющие не располагают точной информацией

о месте нахождения документов и предметов, подлежащих выемке, то производству выемки должен предшествовать осмотр территорий и помещений налогоплательщика, документов и предметов в соответствии со ст. 92 НК.

Выемка производится в присутствии понятых (в количестве не менее 2-х человек) и лиц, у которых производится выемка. В необходимых случаях для участия в производстве выемки (при необходимости вскрытия помещений, сейфов, обеспечения доступа к информации, хранящейся в электронном виде, и т. д.) может быть привлечен специалист.

В случае оказания физического противодействия производству выемки или существования реальной угрозы безопасности проверяющих налоговый орган должен привлечь к производству выемки сотрудников федеральных органов налоговой полиции или органов внутренних дел.

Выемка документов и предметов оформляется протоколом, составленным с соблюдением требований, предусмотренных ст. 99 НК РФ. Изъятые документы и предметы перечисляются и описываются в протоколе выемки либо в прилагаемых к нему описях с точными указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а по возможности – стоимости предметов.

Налогоплательщик имеет право при выемке документов и предметов делать замечания, которые должны быть по его требованию вынесены в протокол.

До начала выемки должностное лицо налогового органа предъявляет постановление о производстве выемки и разъясняет лицам, присутствующим при выемке, их права и обязанности, о чем делается соответствующая запись в протоколе выемки документов и предметов.

Об ознакомлении лица, у которого производится выемка, с указанным постановлением, в протоколе выемки документов и предметов делается запись, заверенная подписью этого лица.

В случае отказа указанного лица от подписи, свидетельствующей о его ознакомлении с постановлением, об этом делается запись в протоколе выемки документов и предметов, заверенная подписями должностных лиц налогового органа, производящими выемку, а также понятыми.

Должностное лицо налогового органа предлагает лицу, у которого производится выемка документов и предметов, добровольно выдать их, а в случае отказа производит выемку принудительно.

При отказе 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.

О фактах вынужденного повреждения вышеназванных предметов с указанием причины данного повреждения и описанием этого повреждения либо об отсутствии таковых делается запись в протоколе выемки документов и предметов.

Изыятые документы должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью налогоплательщика. В случае отказа налогоплательщика скрепить печатью или подписью изымаемые документы об этом делается специальная отметка в протоколе выемки документов и предметов.

При изъятии указанных документов с них изготавливаются копии, которые заверяются должностным лицом налогового органа и передаются лицу, у которого они изымаются. При невозможности изготовить или передать изготовленные копии одновременно с изъятием документов налоговый орган передает их лицу, у которого документы были изъяты, в течение пяти дней после изъятия (п. 8 ст. 94 НК РФ). Все изымаемые документы и предметы предъявляются понятым и другим лицам, участвующим в производстве выемки, и в случае необходимости упаковываются на месте выемки.

После ознакомления с содержанием протокола выемки лица, присутствующие и участвующие при ее производстве, должны подписать указанный протокол. Названные лица вправе делать замечания, подлежащие внесению в протокол или приобщению к делу.

В случае отказа лица, у которого производится выемка, от подписания протокола выемки он вправе представить мотивированное объяснение причин отказа, которое прилагается к протоколу, о чем в протоколе делается соответствующая запись. Если указанным лицом не представлено мотивированное объяснение причин отказа подписать протокол, в протоколе производится соответствующая запись, заверенная проверяющими и понятыми.

Копия протокола выемки документов и предметов вручается под расписку или высылается заказным письмом (с описью вложения) с уведомлением о получении лицу, у которого эти документы и предметы были изъяты.

В целях проверки достоверности данных, содержащихся в документах налогоплательщика, а также для выяснения существенных обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, проверяющие вправе производить осмотр (обследование) любых используемых налогоплательщиком для осуществления предпринимательской деятельности производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, независимо от места их нахождения, а также документов и предметов налогоплательщика в соответствии со ст. 92 НК РФ.

Осмотр производится проверяющими в присутствии понятых. При проведении осмотра вправе участвовать лицо, в отношении которого осуществляется налоговая проверка, или его председатель, а также специалисты. В необходимых случаях при осмотре производятся фото- и киносъемка, видеозапись, снимаются копии с документов, а также другие действия, о которых производится запись в протоколе.

В производстве осмотра составляется протокол, в котором фиксируются существенные для дела фактические данные, полученные в результате непосредственного зрительного изучения объектов осмотра, представляющих интерес для данной проверки. В случае отказа налогоплательщика допустить

должностных лиц налогового органа к осмотру (обследованию) отдельных производственных, складских, торговых и иных (кроме жилых) помещений и территорий руководителем проверяющей группы (бригады) составляется акт.

8. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ИМУЩЕСТВА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

Порядок проведения инвентаризации регулируется приказом Минфина РФ №20н и МНС РФ №ГБ-3-04/39 от 10.03.99 г. «Об утверждении положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке». Проверяющие, в соответствии с предоставленным им ст. 35 НК правом, могут провести инвентаризацию имущества налогоплательщика. Инвентаризация – составная часть осмотра, которая проводится с целью проверки достоверности данных, содержащихся в документах налогоплательщика, а также для выяснения иных обстоятельств, имеющих значение для выполнения задач налоговой проверки. Инвентаризацию целесообразно проводить в случаях, когда результаты проверки учетной документации налогоплательщика, анализа информации, полученной из других источников, и (или) осмотра территорий и помещений налогоплательщика дали основания предполагать наличие товарно-материальных ценностей, основных средств или иного имущества, не отраженных в бухгалтерском учете налогоплательщика, или отсутствие указанного имущества и ценностей при наличии соответствующих данных в документах бухгалтерского учета, а также в других необходимых случаях. Инвентаризация имущества налогоплательщика включает в себя инвентаризацию основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений, производственных запасов, готовой продукции, товаров, прочих запасов, денежных средств, кредиторской задолженности и иных финансовых активов. В отличие от других форм налогового контроля, инвентаризация не отражена в главе «Налоговый контроль», поэтому в НК РФ не определен возможный момент осуществления инвентаризации. Распоряжение о проведении инвентаризации имущества налогоплательщика при выездной налоговой проверке, порядке и сроках ее проведения, составе инвентаризационной комиссии принимает руководитель налогового органа либо его заместитель. В решении о проведении инвентаризации должны быть четко определены следующие данные: дата инвентаризации, перечень инвентаризируемого имущества, состав инвентаризационной комиссии. В состав инвентаризационной комиссии могут входить должностные лица проверяемой организации, а также эксперты. Председателем комиссии является руководитель проверяющей группы. Проверка фактического наличия имущества проводится при участии должностных лиц, материально ответственных лиц и работников бухгалтерии налогоплательщика. При отсутствии должностных организаций рекомендуется осуществлять инвентаризацию при обязательном участии понятых. Инвентаризация должна быть проведена в максимально короткий срок, чтобы не препятствовать хозяйственной деятельности налогоплательщика. Если она проводится в течение нескольких дней, то с уходом комиссии помещения, где хранятся материальные ценности, опечатываются.

Перед проведением инвентаризации материально ответственные лица дают расписку о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии; все ценности оприходованы, а выбывшие – списаны в расход. Инвентаризация должна проводиться путем обязательного подсчета, взвешивания и обмера инвентаризируемого имущества. В ходе инвентаризации составляется описание инвентаризируемого имущества. При проведении инвентаризации необходимо учитывать особенности ведения учета и сроки проведения инвентаризации самой организацией. В данном случае налоговый орган будет только контролировать и проверять правильность проведения инвентаризации самим налогоплательщиком и делать выводы по ее итогам.

9. ЭКСПЕРТИЗА

Порядок проведения экспертизы регламентируется ст. 95 НК РФ, а порядок оплаты работы эксперта регулируется постановлением Правительства РФ от 16.03.99 г. № 298 «О порядке выплаты и размерах сумм, подлежащих выплате свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым, привлекаемым для участия в производстве действий по осуществлению налогового контроля».

Экспертиза назначается в случаях, когда для разъяснения возникающих в процессе выездной налоговой проверки вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. Экспертиза производится экспертами соответствующих учреждений либо иными специалистами, обладающими специальными знаниями в соответствующей области.

Привлечение лица в качестве эксперта осуществляется на договорной основе. Договор определяет права и обязанности сторон в связи с проведением экспертизы, предмет экспертизы, вопросы, поставленные перед экспертом, сроки ее проведения, предоставленные материалы, используемое оборудование, стоимость работ, порядок расчетов и другие вопросы. Решение о необходимости привлечения эксперта для участия в налоговой проверке принимает должностное лицо, проводящее выездную налоговую проверку, по согласованию с руководителем (его заместителем) налогового органа, исходя из характера и сложности обстоятельств, подлежащих исследованию, уровня их существенности и целесообразности для выполнения задач налоговой проверки.

Не допускается назначение экспертизы по вопросам бухгалтерского учета, законодательства о налогах и сборах и другим вопросам, познаниям по которым должны обладать проверяющие или иные специалисты налогового органа (юристы и др.) в соответствии с их должностными обязанностями.

Привлекаемый эксперт либо эксперты, состоящие в трудовых или иных правовых отношениях с экспертным учреждением, которое обязуется провести экспертизу, должны иметь, во-первых, соответствующую квалификацию, подтвержденную надлежащими документами (квалификационный аттестат, диплом и т. д.); во-вторых, соответствующую лицензию.

Перед привлечением эксперта к проведению налоговой проверки необходимо убедиться в соответствии следующих обстоятельств, свидетельствующих о заинтересованности соответствующего лица в результатах проверки:

а) эксперт—физическое лицо является учредителем (участником) или руководителем налогоплательщика, в отношении которого проводится проверка, или иным штатным сотрудником указанного налогоплательщика, либо состоит с должностными лицами проверяемого налогоплательщика (индивидуальным предпринимателем) в близком родстве или свойстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов) либо он лично, прямо или косвенно, заинтересован в исходе дела, либо имеются иные обстоятельства, вызывающие сомнение в его беспристрастности;

б) эксперт—юридическое лицо является учредителем (участником), кредитором налогоплательщика, в отношении которого проводится проверка, либо указанный налогоплательщик является учредителем (участником) эксперта—юридического лица;

в) других возможных обстоятельств, свидетельствующих о заинтересованности соответствующего лица в результатах проверки. Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку.

В постановлении указывается краткое изложение обстоятельств, явившихся основанием для назначения экспертизы; Ф.И.О. эксперта, наименование организации, в которой должна быть произведена экспертиза (в случае, если договор на оказание экспертных услуг заключен с организацией); вопросы, поставленные перед экспертом, и материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта. Вопросы, поставленные перед экспертом, не должны выходить за пределы его специальных познаний. Указанные вопросы должны быть четко определенными и конкретными, а перечень их полным. При необходимости формулировки указанных вопросов могут быть уточнены на основе консультаций с экспертом.

Материалы для проведения экспертизы должны быть предоставлены в распоряжение эксперта лицом, проводящим налоговую проверку. Эксперт не вправе самостоятельно получать у проверяемого лица или иных лиц требующиеся ему для исследования документы или предметы.

Перед началом проведения экспертизы должностное лицо налогового органа, которое вынесло постановление о ее назначении, должно ознакомить эксперта (в т. ч. эксперта—сотрудника организации, в которой будет проводиться экспертиза, назначенная у проверяемого налогоплательщика) с его правами и обязанностями, установленными ст. 95 (п. 4, 5 и 8) НК, и предупредить его об установленной ст. 129 НК ответственности за отказ от участия в проведении налоговой проверки или дачу заведомого ложного заключения, а также предупредить о том, что в соответствии с п. 4 ст. 102 НК утрата документов, содержащих составляющие налоговую тайну сведения, либо раз-

глашение таких сведений влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами.

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, о чем составляется протокол, который подписывается должностным лицом налогового органа и руководителем проверяемой организации (лицом, его замещающим) или индивидуальным предпринимателем, с указанием даты ознакомления. Проверяемое лицо при назначении и производстве экспертизы имеет право:

- а) заявить отвод эксперту;
- б) просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц;
- в) представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта;
- г) присутствовать с разрешения должностного лица налогового органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту;
- д) знакомиться с заключением эксперта.

В случаях удовлетворения таких ходатайств проверяемого лица должностное лицо налогового органа соответственно изменяет или дополняет свое постановление о назначении экспертизы, поручает проведение экспертизы другому эксперту.

При отказе в удовлетворении ходатайства проверяемого лица должностное лицо налогового органа делает соответствующую отметку в протоколе ознакомления с постановлением о назначении экспертизы, с которой вправе ознакомиться лицо, подавшее ходатайство. Объяснения, возражения и ходатайства проверяемого лица, представленные в связи с экспертизой, приобщаются к материалам выездной налоговой проверки.

По результатам проведения экспертизы эксперт дает заключение в письменной форме от своего имени. В заключении эксперта излагаются проведенные им исследования, сделанные по результатам этих исследований выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы. Если эксперт при производстве экспертизы установит имеющие отношение к предмету экспертизы обстоятельства, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение. В случае, если в заключении эксперта содержатся выводы, выходящие за пределы его компетенции, соответствующая часть заключенная должна рассматриваться как не имеющая доказательственного значения. Эксперт может отказаться от дачи заключения, если предоставленные ему материалы, относящиеся к предмету экспертизы, являются недостаточными, или если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы. Отказ от дачи заключения оформляется в виде письменного сообщения о невозможности дать заключение.

В соответствии с п. 9 ст. 95 НК заключение эксперта или его сообщение о невозможности дать заключение предъявляются проверяемому лицу, которое имеет право дать свои объяснения и заявить возражения, а также

просить о постановке дополнительных вопросов эксперту и о назначении дополнительной или повторной экспертизы. Текст соответствующего заключения приобщается к материалам выездной налоговой проверки. Дополнительная экспертиза назначается в случае недостаточной ясности или полноты заключения и поручается тому же или другому эксперту. Повторная экспертиза назначается в случае необоснованности заключения эксперта или сомнений в его правильности и поручается другому эксперту. Дополнительная и повторная экспертиза назначаются с соблюдением требований, предусмотренных ст. 95 НК.

Результаты экспертизы в соответствии со ст. 100 НК подлежат обязательному отражению в акте выездной налоговой проверки. Дополнительная экспертиза проводится только в отношении тех вопросов, которые полностью или частично оставлены без ответа в заключении эксперта либо ответы по которым должны быть уточнены на основе дополнительного исследования.

Если заключение эксперта необоснованно или вызывает сомнение в правильности, например: «выявляются существенные несоответствия между этим заключением и иной информацией» о проверяемом налогоплательщике, которой располагает налоговый орган, либо другие обстоятельства, дающие основания полагать, что данное заключение является необоснованным, должностное лицо налогового органа обязано назначить повторную экспертизу. Проведение повторной экспертизы предполагает новое исследование вопросов, составлявших предмет первоначальной экспертизы, и поручает другому эксперту.

В постановлении о проведении дополнительной или повторной экспертизы должны быть приведены основания, по которым соответствующая экспертиза оказалась необходимой. К содержанию постановления о назначении дополнительной (повторной) экспертизы, назначаемой по ходатайству проверяемого налогоплательщика, предъявляются аналогичные требования.

10. ПОРЯДОК ВЫЗОВА СВИДЕТЕЛЕЙ, СПЕЦИАЛИСТОВ, ПЕРЕВОДЧИКОВ, ПОНЯТЫХ ДЛЯ УЧАСТИЯ В ВЫЕЗДНОЙ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКЕ

В соответствии со ст. 90 в качестве свидетеля для дачи показания может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. Не могут допрашиваться в качестве свидетеля следующие лица:

- лица, которые в силу малолетнего возраста, своих физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля;
- лица, которые получили информацию, необходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных

обязанностей, и подобные сведения относятся к профессиональной тайне этих лиц, в частности адвокат, аудитор.

В качестве свидетелей необходимо привлекать, в частности, сотрудников проверяемой организации-налогоплательщика, сотрудников организаций или индивидуальных предпринимателей, являющихся контрагентами проверяемого налогоплательщика, иных лиц, которым могут быть известны фактические обстоятельства совершения налогоплательщиком хозяйственных операций (реализации продукции (работ, услуг), получение товарно-материальных ценностей и др.), имеющих значение для формирования налоговой базы, при наличии у проверяющих оснований полагать, что данные операции совершены с нарушением действующего законодательства либо не отражены (неправильно отражены) в учете налогоплательщика.

Показания свидетелей могут быть получены как по месту нахождения налогового органа, так и по месту пребывания свидетеля (месту жительства, работы, учебы и т. д.) в случаях, предусмотренных п. 4 ст. 90 НК. Вызов свидетеля в налоговый орган производится на основании повестки за подписью руководителя (его заместителя) налогового органа, вручаемой лицу, вызываемому в качестве свидетеля, под расписку либо направляемой заказным письмом с уведомлением о получении.

Перед получением показаний должностное лицо налогового органа предупреждает свидетеля об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний, о чем делается отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью свидетеля. Физическое лицо вправе отказаться от дачи показаний только по основаниям, предусмотренным законодательством Российской Федерации.

Показания свидетеля заносятся в протокол. Запись указанных показаний в протокол производится в первом лице. В протокол также записываются заданные свидетелю вопросы и его ответы на них. Показания свидетеля удостоверяются его подписью. Протокол подписывается составившим его должностным лицом налогового органа.

В соответствии со ст. 96 НК в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля (осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода или прибыли, выемки документов и предметов, проведение инвентаризации и др.) на договорной основе может быть привлечен специалист, обладающий специальными знаниями и навыками, не заинтересованный в исходе дела. Участие лица в качестве специалиста не исключает возможности его опроса по этим же обстоятельствам как свидетеля.

Решение о необходимости привлечения специалиста для участия в налоговой проверке принимает должностное лицо налогового органа, проводящее проверку, по согласованию с руководителем (его заместителем) налогового органа. Специалист назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Должностное лицо налогового органа предупреждает специалиста об установленной ст. 129 НК ответственности за отказ от участия в проведении налоговой

проверки, а также предупреждает о том, что в соответствии с п. 4 ст. 102 НК утрата документов, содержащих налоговую тайну, либо разглашение таких сведений влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами.

На основании ст. 97 НК РФ в необходимых случаях (для осуществления письменных переводов документов, содержание которых имеет значение для целей налоговой проверки, а также устных переводов в случае, когда участвующее в выездной налоговой проверке лицо не владеет русским языком) для участия в действиях по осуществлению налогового контроля привлекается переводчик. К переводчику приравнивается также лицо, понимающее знаки немого или глухого физического лица.

В качестве переводчика может быть привлечено любое лицо, не являющееся заинтересованным в исходе дела, владеющее языком, знание которого необходимо для перевода. Решение о необходимости привлечения переводчика принимает должностное лицо налогового органа, проводящее проверку, по согласованию с руководителем (его заместителем) налогового органа. Привлечение лица в качестве переводчика осуществляется на договорной основе. Назначение соответствующего лица в качестве переводчика производится на основании постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку.

Должностное лицо налогового органа предупреждает переводчика об ответственности за отказ или уклонение от выполнения его обязанностей либо заведомо ложный перевод, о чем делается отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью переводчика. Протокол подписывается составившим его должностным лицом налогового органа.

В соответствии со ст. 98 НК при проведении осмотра территорий, помещений налогоплательщика, документов и предметов, выемки документов и предметов вызываются понятые в количестве не менее двух человек. В качестве понятых могут быть вызваны любые не заинтересованные в исходе дела физические лица. Не допускается участие в качестве понятых должностных лиц налогового органа. Понятые обязаны удостоверить в протоколе, составленном должностными лицами налогового органа, факт, содержание и результаты действий, производившихся в их присутствии. Понятые вправе делать по поводу произведенных действий замечания, которые подлежат внесению в протокол. При необходимости понятые могут быть опрошены по указанным обстоятельствам.

11. ОФОРМЛЕНИЕ АКТА ПРОВЕРКИ И ВЫНЕСЕНИЕ РЕШЕНИЯ ПО НЕМУ

Порядок оформления акта по выездной налоговой проверке регулируется ст. 100 НК и инструкцией МНС России от 10.04.2000 г. № 60 «О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах».

Непосредственно после окончания выездной налоговой проверки проверяющий составляет справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения.

Не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен акт выездной налоговой проверки, подписываемый этими лицами.

Акт выездной налоговой проверки должен содержать систематизированное изложение документально подтвержденных фактов налоговых правонарушений, выявленных в процессе проверки, или указание на отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи части первой Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений.

В акте выездной налоговой проверки подлежат отражению все выявленные в процессе налоговой проверки факты нарушений законодательства о налогах и сборах и связанные с ними обстоятельства, имеющие значение для принятия правильного решения по результатам проверки.

Акт выездной налоговой проверки составляется на бумажном носителе, на русском языке и имеет сквозную нумерацию страниц. Все стоимостные показатели, выраженные в иностранной валюте, подлежат отражению в акте выездной налоговой проверки с одновременным указанием в соответствии с действующим порядком их рублевого эквивалента по курсу, котируемому Центральным Банком России.

Акт выездной налоговой проверки составляется в двух экземплярах, один из которых остается на хранении в налоговом органе, другой вручается руководителю проверяемой организации.

Подписанный проверяющими акт выездной налоговой проверки вручается руководителю организации–налогоплательщика, о чем на последней странице экземпляра акта, остающегося на хранении в налоговом органе, делается запись: «Экземпляр акта с.. (указывается количество приложений) приложениями на ___ листах получил» за подписью руководителя организации получившего акт, с указанием его фамилии и инициалов, а также даты вручения акта. В случае, когда руководитель организации уклоняется от получения акта налоговой проверки, на последней странице акта делается запись:

« _____
(Ф.И.О. руководителя организации с указанием его должности)

от получения настоящего акта уклонился»,

заверенная подписью проверяющего с указанием соответствующей даты.

Акт налоговой проверки может быть направлен налогоплательщику (его представителю) по почте заказным письмом или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения. В этом случае к экземпляру акта, остающемуся на хранении в налоговом органе, прилагаются документы,

держашего признаки преступления, акт проверки составляется в трех экземплярах. В указанном случае третий экземпляр акта приобщается к материалам, направляемым в соответствии с п. 3 ст. 32 части первой НК РФ в органы налоговой полиции для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Акт выездной налоговой проверки должен состоять из трех частей: вводной, описательной и итоговой. *Вводная часть* акта выездной налоговой проверки представляет собой общие сведения о проводимой проверке и проверяемом налогоплательщике:

- номер акта проверки (присваивается акту при его регистрации в налоговом органе);
- полное и сокращенное наименование проверяемой организации согласно учредительным документам;
- идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- наименование места проведения проверки (населенного пункта, на территории которого проводилась проверка);
- дата акта проверки. Под указанной датой понимается дата подписания акта лицами, проводившими проверку;
- Ф.И.О. лиц, проводивших проверку, их должности, с указанием наименования налогового органа, который они представляют, а также их классные чины (при наличии). В случае привлечения к проведению налоговой проверки сотрудников органов налоговой полиции во вводной части акта указываются Ф.И.О., должности, специальные звания этих лиц, а также наименование органа налоговой полиции, который они представляют;
- дата и номер решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа на проведение выездной налоговой проверки;
- указание на вопросы проверки (тематика проверки);
- период, за который проведена проверка;
- даты начала и окончания проверки. При этом датой начала проверки является дата предъявления руководителю проверяемой организации решения руководителя налогового органа о проведении выездной налоговой проверки.

Срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика. В указанные сроки не засчитываются периоды между вручением налогоплательщику требования о предоставлении документов в соответствии со ст. 93 части первой НК РФ и представлением им запрашиваемых при проведении проверки документов.

В случае, если по решению руководителя налогового органа выездная налоговая проверка была приостановлена, то приводится дата и номер названного решения, а также период, на который данная проверка была приостановлена. Датой окончания проверки является дата составления проверяющими справки о проведенной проверке, в которой содержится следующая информация:

- Ф.И.О. должностных лиц, проверяемой организации;
- сведения о наличии лицензий;

- сведения о фактически осуществляемых видах деятельности;
- сведения о методе проведения проверки по степени охвата ею первичных документов;
- сведения о встречных проверках, экспертизах и т. п.

Описательная часть акта выездной налоговой проверки содержит систематизированное изложение документально подтвержденных фактов налоговых правонарушений, выявленных в ходе проверки, или указание на отсутствие таковых, и связанных с этими фактами обстоятельств, имеющих значение для принятия правильного решения по результатам проверки.

Содержание описательной части акта выездной налоговой проверки должно соответствовать следующим требованиям:

1) объективность и обоснованность. Отражаемые в акте факты должны являться результатом тщательно проведенной проверки, исключать фактические неточности, обеспечивать полноту вывода о несоответствии законодательству о налогах и сборах совершенных налогоплательщиком деяний (действий или бездействия). По каждому отраженному в акте факту налогового правонарушения должны быть четко изложены:

- вид налогового правонарушения, способ и иные обстоятельства его совершения, налоговый период, к которому данное правонарушение относится;

- оценка количественного и суммового расхождения между заявленными в налоговых декларациях организацией данными, связанными с исчислением и уплатой налогов (сборов), и фактическими данными, установленными в ходе проверки. Соответствующие расчеты должны быть включены в акт выездной налоговой проверки или приведены в составе приложений к нему;

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

- квалификация совершенного правонарушения со ссылками на соответствующие нормы НК РФ, законодательных и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, которые нарушены налогоплательщиком;

- ссылки на заключения экспертов (в случае проведения экспертизы), протоколы опроса свидетелей, а также иные протоколы, составленные при производстве необходимых действий по осуществлению налогового контроля (в случае производства соответствующих действий).

Акт не должен содержать субъективных предположений проверяющих, не основанных на достаточных доказательствах;

2) полнота и комплексность отражения в акте всех существенных обстоятельств, имеющих отношение к фактам налоговых правонарушений. Каждый установленный в ходе проверки факт налогового правонарушения должен быть проверен полно и всесторонне. Изложение в акте обстоятельств допущенного налогоплательщиком правонарушения должно основываться на результатах проверки всех документов, которые могут иметь отношение к

излагаемому факту, а также на результатах проведения всех иных необходимых действий по осуществлению налогового контроля. В случае, если до момента, когда налогоплательщик узнал о назначении выездной налоговой проверки, он внес в установленном порядке дополнения и изменения в налоговую декларацию, а также уплатил недостающую сумму налога и пени, то указанные дополнения и изменения должны быть уточнены налоговым органом при подготовке акта выездной налоговой проверки. При этом в акте проверки следует указать дату представления в налоговый орган заявления о дополнении и изменении налоговой декларации, суть внесенных дополнений и изменений, период, к которому они относятся, а также данные об уплате причитающихся сумм налогов и пени;

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

4) системность изложения. Выявленные в процессе проверки нарушения должны быть сгруппированы в акте по разделам, пунктам и подпунктам в соответствии с характером нарушений и видами налогов (сборов), на неуплату (неполную уплату) которых данные нарушения повлияли, в разрезе соответствующих налоговых периодов. Выявленные факты однородных массовых нарушений могут быть сгруппированы в ведомости, таблицы и другие материалы, прилагаемые к акту. В данном случае в тексте акта приводится изложение существа этих нарушений со ссылкой на конкретные нормы НК РФ или иных нормативных правовых актов, нарушенные налогоплательщиком, а также общее количественное (суммовое) выражение последствий указанных нарушений, и делается ссылка на соответствующие приложения к акту.

Итоговая часть акта выездной налоговой проверки (заключение) содержит следующие сведения:

– сведения об общих суммах, выявленных при проведении проверки неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов (сборов) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия) и исчисленных в завышенных размерах налогов (сборов) с разбивкой по видам налогов (сборов) и налоговым периодам, а также обобщенные сведения о других установленных проверкой фактах налоговых и иных правонарушений;

– предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений, которые должны содержать перечень конкретных мер, направленных на пресечение выявленных в результате проверки нарушений и полное возмещение ущерба, понесенного государством в результате их совершения налогоплательщиком (взыскание недоимки по налогам и сборам, пени за несвоевременную уплату налогов и сборов (с приложением расчета пени), приведение налогоплательщиком учета своих доходов (расходов) и объектов налогооб-

ложения в соответствие с установленным законодательством порядком и т. д.);

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

Приложения к акту выездной налоговой проверки

К акту выездной налоговой проверки должны быть приложены следующие документы:

- приказ по учетной политике проверяемой организации;
- решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки (к акту, вручаемому налогоплательщику (его представителю), прилагается копия указанного решения). В случае проведения выездной налоговой проверки вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, к акту выездной налоговой проверки прилагается постановление о проведении повторной выездной налоговой проверки;
- копия требования налогоплательщику о представлении необходимых для проверки документов;
- уточненные расчеты по видам налогов (сборов), составленные проверяющими в связи с выявлением налоговых правонарушений (за исключением случаев, когда указанные расчеты приведены в тексте акта). Расчеты должны быть подписаны проверяющим, руководителем организации;
- акты инвентаризации имущества организации (данное приложение приводится, если при проверке была произведена инвентаризация);
- материалы встречных проверок (в случае их проведения);
- заключение эксперта (в случае проведения экспертизы);
- протоколы допроса свидетелей, осмотра производственных, складских, торговых и иных помещений, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода;
- справка о проведенной проверке, составленная проверяющими по окончании проверки.

К акту выездной налоговой проверки также могут прилагаться следующие документы:

- копии (в случаях производства выемки у налогоплательщика документов – подлинники) документов, подтверждающих наличие фактов нарушения законодательства о налогах и сборах. При изложении фактов нарушений законодательства о налогах и сборах в описательной части акта производится запись о приложении изъятых подлинных документов или их копий, подтверждающих наличие соответствующих нарушений;
- справка о наличии расчетных, текущих и иных счетов в банках (других кредитных учреждениях), подписанная проверяющим и руководителем проверяемой организации;

– справка о размере уставного капитала на момент образования (пере-регистрации) организации и на дату начала проверки, а также о полноте его формирования;

– справка о месте нахождения обособленных подразделений (их адреса, ИНН/код причины постановки на учет), дислокации производственных и складских помещений, торговых точек, расположенных за пределами основной территории организации, наличии в собственности налогоплательщика земельных участков, подписанная проверяющим и руководителем проверяемой организации;

– иные материалы, имеющие значение для подтверждения отраженных в акте фактов налоговых правонарушений и для принятия правильного решения по результатам проверки.

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

- 1) о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 2) отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 3) проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Перед принятием руководителем (заместителем руководителя) налогового органа решения по результатам рассмотрения материалов проверки его проект визируется юристом налогового органа. По результатам рассмотрения актов налоговых проверок, в которых указано на отсутствие выявленных в ходе проверки налоговых правонарушений, решение не выносится, за исключением случаев, когда руководителем налогового органа (его заместителем) выносится решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Решение налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения должно состоять из трех частей: вводной, описательной и резолютивной.

Вводная часть решения должна содержать: номер решения, дату его вынесения; наименование населенного пункта, на территории которого находится налоговый орган; наименование налогового органа; классный чин (при его наличии), Ф.И.О. руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, которым вынесено решение; дату и номер акта выездной налоговой проверки, по материалам которой выносится решение; полное наименование организации, идентификационный номер налогоплательщика, в отношении которого вынесено решение; наименование филиала или представительства организации (в случае вынесения решения по результатам проверки филиала или представительства), ИНН/ код причины постановки на учет.

В *описательной части* решения излагаются обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства, а также обстоятельства, отягчающие ответствен-

ность, оценка представленных налогоплательщиком доказательств, опровергающих факты, выявленные проверкой.

Резолютивная часть решения должна содержать: ссылку на ст. 101 части первой НК РФ, предоставляющую право руководителю (заместителю руководителя) налогового органа выносить решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения; суммы налогов (сборов), подлежащие уплате в бюджет; суммы начисленных пеней за несвоевременную уплату налогов (сборов); суммы исчисленных в завышенных размерах налогов (сборов); указания на статьи части первой НК РФ, предусматривающие меры ответственности за конкретные налоговые правонарушения и применяемые к налогоплательщику меры ответственности, а также предложения по устранению выявленных налоговых правонарушений и добровольной уплате соответствующих сумм налоговых санкций в срок, указанный в требовании.

Решение налогового органа об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения должно содержать: во вводной части – данные, аналогичные в решении о привлечении налогоплательщика к ответственности; в описательной части – изложение выявленных в ходе проверки обстоятельств, содержащих признаки налоговых правонарушений, а также установленных в процессе производства по делу о налоговом правонарушении обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения; в резолютивной части – решение об отказе в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности со ссылкой на соответствующие положения ст. 109 части первой НК РФ; суммы налогов (сборов), подлежащих уплате в бюджет, суммы начисленных пеней за несвоевременную уплату налогов (сборов), суммы исчисленных в завышенных размерах налогов (сборов), предложения по устранению выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах (указанные реквизиты проводятся в случае выявления проверкой неуплаченных (не полностью уплаченных) сумм налогов (сборов)).

При наличии обстоятельств, исключающих возможность вынесения правильного и обоснованного решения о привлечении или об отказе в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности на основании имеющихся материалов налоговой проверки, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Указанное решение должно содержать: во вводной части – данные, аналогичные двум предыдущим решениям; в описательной части – изложение обстоятельств, вызывающих необходимость проведения дополнительных мероприятий налогового контроля; в резолютивной части – решение о назначении конкретных дополнительных мероприятий налогового контроля.

В десятидневный срок с даты вынесения решения налоговый орган должен направить налогоплательщику требование об уплате недоимки по налогу и пени. Копия решения налогового органа и требование вручаются налогоплательщику либо его представителю под подписку или передаются

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

В случае если налогоплательщик отказался добровольно уплатить сумму налоговой санкции или пропустил срок уплаты, указанный в требовании, налоговый орган обращается в суд с иском о взыскании с данного лица налоговой санкции, установленной частью первой НК РФ. В случае пропуска срока уплаты сумма доначисленного налога и пени подлежит взысканию в бюджет в бесспорном порядке, путем выставления инкассового поручения на расчетный счет организации.

12. ПРОВЕРКИ НАЛОГОВОЙ ПОЛИЦИИ

Федеральным Законом от 02.01.2000 г. № 13-ФЗ в часть первую Налогового кодекса РФ внесены изменения, позволяющие органам налоговой полиции проводить проверки налогоплательщиков.

Согласно этим изменениям, полиция может производить проверки при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления (подп. 5 п. 2 ст. 36 НК РФ).

При проведении проверок налогоплательщиков органы налоговой полиции не приобретают статус налоговых органов, т. е. эти проверки не являются налоговыми. Поэтому положения Налогового кодекса о порядке назначения и проведения камеральных и выездных налоговых проверок не применяются к проверкам, проводимым органами налоговой полиции.

Налоговая полиция может проверить организацию даже если ее уже проверяла до этого налоговая инспекция, такая проверка не будет считаться повторной.

Налоговая полиция может проводить проверки только при наличии достаточных на то оснований, а именно если в ее распоряжении оказались данные, указывающие на признаки преступления. Причем исчерпывающего перечня таких «данных» в законодательстве нет. Получается, что достаточными данными, указывающими на признаки преступления, могут стать любые сведения, поступившие в органы налоговой полиции.

Напомним, что в целом полномочия органов налоговой полиции достаточно обширны и не ограничиваются проведением проверок налогоплательщиком. При проведении других контрольных мероприятий в процессе своей деятельности органы налоговой полиции руководствуются Федеральным законом от 12.08.1995 г. № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности», законом РФ от 24.06.1993 № 5238-1 «О федеральных органах налоговой полиции» и Уголовно-процессуальным кодексом РСФСР.

Порядок проведения проверок

Приказом ФСНП России от 25.06.2001 г. № 285 была утверждена Инструкция о порядке назначения и проведения проверок налогоплательщиков

федеральными органами налоговой полиции (далее – инструкция). Именно ею руководствуется полиция при проведении проверок налогоплательщиков. Обратим внимание на некоторые положения этого документа.

В инструкции сказано, что проверка налогоплательщика может осуществляться только за истекшие налоговые периоды, установленные законодательством РФ применительно к отдельным налогам (п. 3 инструкции). Проверка филиалов или представительств налогоплательщика может проводиться независимо от проведения проверок самого налогоплательщика. При этом допускается одновременное проведение проверок налогоплательщика и его филиалов и (или) представительств со стороны ФСНП, территориальных и местных органов налоговой полиции.

Проверка налогоплательщика должна проводиться на основании постановления начальника федерального органа налоговой полиции или его заместителя, курирующего оперативно-розыскную деятельность.

Начало проверки органа налоговой полиции – день вынесения постановления о ее проведении. Окончание – день подписания акта проверки всеми проверяющими.

Срок проведения проверки органами налоговой полиции ограничен двумя календарными месяцами. Следует заметить, что для налоговой инспекции срок проверки – не два календарных месяца, а два месяца фактического нахождения на территории плательщика, т. е. для инспекторов реальное календарное время проведения проверки может быть и больше, чем два месяца.

В исключительных случаях срок проверки органами налоговой полиции может быть увеличен до трех месяцев. Сделать это может начальник федерального органа налоговой полиции или его заместитель, курирующий оперативно-розыскную деятельность, на основании мотивированного рапорта проверяющих.

По результатам проверки обязательно должен быть составлен акт, на основании которого органы налоговой полиции должны принять одно из следующих решений. Если обнаружены признаки состава преступления – о возбуждении уголовного дела. Если обнаружено налоговое правонарушение, не являющееся преступлением, – об отказе в возбуждении уголовного дела и о направлении материалов в налоговую инспекцию, а при отсутствии налогового правонарушения – об отказе в возбуждении уголовного дела (подп. 5 п. 2 ст. 36 НК РФ). Соответствующее решение должно быть принято в течение трех суток (в исключительных случаях – десяти суток) со дня окончания проверки.

Налоговые полицейские при проверке вправе истребовать у налогоплательщика любую информацию, необходимую для проведения проверки. Требование оформляется письменно и вручается налогоплательщику под расписку с указанием даты вручения. В ходе проверки могут потребовать учредительные документы организации, налоговые декларации, документы бухгалтерской отчетности, договоры, банковские и кассовые документы, счета-фактуры и т. д. При необходимости могут также исследоваться учетные до-

кументы налогоплательщика, хранящиеся в электронном виде. В том числе определяется дата ввода в компьютер исследуемой информации и внесения в нее изменений, могут восстанавливаться стертые файлы и записи в базах данных.

Если во время проверки налоговая полиция изъяла документы, об этом должен быть составлен отдельный акт. Изъятию подлежат копии документов, которые подписываются налогоплательщиком и заверяются его печатью. При изъятии оригиналов документов с них изготавливаются копии, которые передаются налогоплательщику.

Передача материалов в налоговую инспекцию

Как отмечалось выше, когда налоговая полиция выявляет налоговые правонарушения, не являющиеся преступлениями, она направляет материалы проверки в налоговую инспекцию. Вместе с тем Налоговый кодекс, обязав налоговую полицию передать материалы в налоговый орган для принятия решения, не закрепил механизм привлечения к налоговой ответственности по материалам проверки органа налоговой полиции. Есть только механизм привлечения к налоговой ответственности по результатам налоговой проверки.

Если же налоговая инспекция привлекла налогоплательщика к ответственности по материалам полиции без проведения собственной проверки, организация может обжаловать такое решение в суде, ведь НК РФ дает налоговым органам право принять решение о привлечении налогоплательщика к ответственности только по результатам выездной налоговой проверки.

13. ПОРЯДОК ПРОВЕДЕНИЯ ВЫЕЗДНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК ФИЛИАЛОВ И ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА-ОРГАНИЗАЦИИ

Решение о проведении выездной налоговой проверки филиала и представительства налогоплательщика-организации независимо от проведения проверок самой организации (далее – головная организация) принимается руководителем налогового органа (его заместителем) по месту нахождения филиала (представительства).

Проведение выездных налоговых проверок филиалов (представительств), независимо от проведения проверки головной организации, должно осуществляться в строго установленном порядке в соответствии с требованиями гл. 14 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс).

По результатам указанных проверок составляется акт в порядке, установленном ст. 100 Налогового кодекса и инструкцией МНС России от 10.04.2000 г. № 60 «О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушении законодательства о налогах и сборах», один экземпляр которого вручается руководителю филиала (представительства); копия указанного акта направляется в налоговый орган по месту постановки на учет головной организации.

Если по результатам выездной налоговой проверки выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, за которые Налоговым кодексом установлена ответственность, решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового нарушения выносится руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего указанную проверку, в отношении головной организации. Копия решения направляется головной организации и в налоговый орган по месту постановки на учет головной организации.

Планирование и организацию выездных налоговых проверок налогоплательщиков–организаций с одновременной проверкой филиалов (представительств) и иных обособленных подразделений осуществляют налоговые органы по месту постановки на учет головной организации.

Не позднее, чем за один месяц до начала квартала, в котором запланировано начало проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика – организации, налоговый орган по месту постановки на учет головной организации направляет налоговым органам по месту нахождения филиалов (представительств) и иных обособленных подразделений запрос о выделении должностных лиц для проведения проверки филиала (представительства) и иного обособленного подразделения. В указанном запросе должны быть отражены следующие сведения:

- полное название головной организации, ее ИНН;
- наименование филиалов (представительств) и иных обособленных подразделений, подлежащих проверке (ИНН/КПП);
- предполагаемые сроки начала и окончания проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика-организации (при этом следует иметь в виду, что в соответствии со ст. 89 Налогового кодекса при проведении выездных налоговых проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства);
- периоды, за которые проводится проверка;
- вопросы проверки (виды налогов, по которым проводится проверка).

При необходимости запрашиваются материалы предыдущих налоговых проверок филиалов (представительств) и иных обособленных подразделений.

Налоговый орган, получивший указанный выше запрос, обязан в строго установленный в нем срок, но не позднее, чем в течение 10 дней с момента получения запроса, представить предложения по составу проверяющей группы, которой будет поручено проведение проверки филиала (представительства) и иного обособленного подразделения, с указанием фамилий, имен, отчеств (Ф.И.О.) должностных лиц, занимаемых ими должностей, классов чинов, а также предполагаемых сроков начала и окончания проведения проверки филиала (представительства) и иного обособленного подразделения.

Руководитель налогового органа (его заместитель) по месту постановки на учет головной организации принимает решение о проведении выездной налоговой проверки налогоплательщика-организации с одновременной проверкой входящих в ее состав филиалов (представительств) и иных обособ-

ленных подразделений (далее – решение о проведении выездной налоговой проверки).

В решении о проведении выездной налоговой проверки указываются наименование филиалов (представительств) и иных обособленных подразделений (ИНН/КПП), вопросы проверки, период (периоды), за который (которые) проводится проверка, Ф.И.О. уполномоченных на проведение проверки должностных лиц налогового органа по месту постановки на учет головной организации, а также по месту нахождения филиалов (представительств) и иных обособленных подразделений, занимаемые ими должности, классные чины.

Количество экземпляров решения о проведении выездной налоговой проверки должно соответствовать количеству филиалов (представительств) и иных обособленных подразделений проверяемого налогоплательщика-организации. На следующий день после вручения налоговым органом, назначившим проверку, решения о проведении выездной налоговой проверки руководителю проверяемой головной организации (ее представителю) соответствующие экземпляры решения направляются налоговым органам по месту нахождения каждого филиала (представительства) и иного обособленного подразделения с указанием в сопроводительном письме срока представления материалов проверки.

Дата предъявления руководителю проверяемого налогоплательщика – организации (ее представителю) решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки является датой начала проведения проверки.

Решение о проведении выездной налоговой проверки доводится до сведения руководителя (уполномоченного им лица) филиала (представительства) и иного обособленного подразделения непосредственно после прибытия проверяющей группы на объект проверки (в филиал, представительство, обособленное подразделение).

Проведение выездной налоговой проверки филиала (представительства) и иного обособленного подразделения не может быть начато ранее начала проведения проверки головной организации.

По результатам проверки филиала (представительства) и иного обособленного подразделения должностным лицом (должностными лицами) налогового органа, проводившего проверку, оформляется «Раздел акта выездной налоговой проверки», который подписывается должностным лицом (должностными лицами), проводившим (проводившими) проверку. Руководитель (уполномоченное им лицо) филиала (представительства) и иного обособленного подразделения вправе ознакомиться с Разделом акта, при необходимости факт ознакомления может быть удостоверен подписью вышеназванных лиц филиала (представительства) и иного обособленного подразделения с указанием соответствующей даты.

Один экземпляр указанного Раздела акта направляется в налоговый орган по месту постановки на учет головной организации с приложением в обязательном порядке заверенных копий документов, подтверждающих наличие

фактов нарушения законодательства о налогах и сборах, а также других материалов, имеющих значение для подтверждения отраженных в Разделе акта налоговых правонарушений (акты инвентаризации имущества, материалы встречных проверок, протоколы допроса свидетелей и т. д.).

По окончании проверки налогоплательщика-организации и получения к установленному сроку материалов проверок ее филиалов (представительств) и иных обособленных подразделений от налоговых органов, проводивших проверки, руководителем проверяющей группы (бригады) составляется справка о проведенной проверке согласно приложению № 3 к Инструкции МНС России от 10.04.2000 г. № 60. Дата составления указанной справки о проведенной проверке является датой окончания проверки. В отношении филиалов (представительств) и иных обособленных подразделений организации проведение действий по осуществлению налогового контроля в рамках выездной налоговой проверки после указанной даты не допускается.

Не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной проверке руководителем проверяющей группы (бригады) должен быть составлен акт выездной налоговой проверки в соответствии с требованиями Инструкции МНС России от 10.04.2000 г. № 60.

Акт по результатам выездной налоговой проверки налогоплательщика-организации составляется с учетом фактов, установленных в ходе проверок ее филиалов (представительств) и иных обособленных подразделений и изложенных в соответствующих Разделах акта.

Описание каждого факта выявленных проверкой нарушений законодательства о налогах и сборах приводится самостоятельно со ссылкой на соответствующие нормы законодательства о налогах и сборах, которые нарушены налогоплательщиком, и с обязательным указанием конкретных филиалов (представительств) и иных обособленных подразделений, в которых эти факты установлены.

Порядок и сроки подписания, вручения, регистрации и рассмотрения акта выездной налоговой проверки, а также вынесения решения по результатам рассмотрения материалов проверки установлены ст. 100 и 101 Налогового кодекса и Инструкцией МНИ России от 10.04.2000 г. № 60.

Копии акта выездной налоговой проверки налогоплательщика-организации направляются налоговым органам, принимавшим участие в проверке филиалов (представительств) и иных обособленных подразделений, по месту их нахождения.

При необходимости в ходе рассмотрения возражений налогоплательщика-организации по акту выездной налоговой проверки привлекаются должностные лица налоговых органов, проводивших проверки филиалов (представительств) и иных обособленных подразделений.

Руководители (заместители руководителей) налоговых органов, проводивших проверки филиалов (представительств) и иных обособленных подразделений, обязаны обеспечить участие должностных лиц из состава проверяющей группы при рассмотрении вышеуказанных возражений.

После принятия решения по результатам рассмотрения материалов проверки его копия направляется налоговым органам по месту нахождения филиалов (представительств) и иных обособленных подразделений.

Налоговый орган, проводивший проверки филиалов (представительств) и иных обособленных подразделений, в форме № 2 НК по дополнительно вписываемой строке «Справочно» отражает: количество проведенных проверок филиалов (представительств) и иных обособленных подразделений, головная организация которых расположена на территории другого субъекта Российской Федерации.

14. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ, ОСУЩЕСТВЛЯЕМЫЙ ДРУГИМИ АДМИНИСТРАТИВНЫМИ СТРУКТУРАМИ

К административным органам, наделенным правами осуществления налогового контроля, относятся Государственный таможенный комитет РФ, Федеральное казначейство РФ, Счетная палата РФ.

Государственный таможенный комитет Российской Федерации. Таможенные органы – это государственные правоохранительные органы исполнительной власти, которые наделены специальными властными полномочиями в целях выполнения задач и функций в области таможенного, налогового и валютного контроля. Деятельность таможенных органов в сфере налогов распространяется на акцизы и НДС на ввозимые и вывозимые товары, а также таможенную пошлину. Права и обязанности таможенных органов по контролю за соблюдением налогового законодательства при перемещении товаров через таможенную границу РФ следующие:

- проведение налоговых проверок;
- проверка всех документов, связанных с исчислением налогов и таможенных платежей;
- получение необходимой информации по исчислению и уплате налоговых платежей;
- приостановление операций налогоплательщиков по счетам в банках при неисполнении ими налогового законодательства;
- взимание недоимок по налогам, а также сумм штрафов в бесспорном или судебном порядке;
- применение штрафных санкций;
- проведение возврата или зачета излишне уплаченных (взысканных) сумм налоговых платежей;
- предоставление отсрочек или рассрочек по внесению налоговых платежей;
- возмещение ущерба, нанесенного налогоплательщикам.

В соответствии со ст. 120 Таможенного кодекса РФ налоговые платежи и таможенные пошлины уплачиваются таможенному органу РФ, который совершает таможенное оформление товаров (транспортных средств) до получения или одновременно с получением таможенной декларации. Полученные

налоговые платежи перечисляются в федеральный бюджет или бюджет субъекта РФ.

Федеральное казначейство Российской Федерации. В соответствии с указом президента РФ от 08.12.1992 г. № 1556 «О федеральном казначействе» в России создана единая централизованная система органов федерального казначейства, которая подчинена Министерству финансов РФ. Правительство РФ 27 августа 1993 г. приняло постановление № 864 «О федеральном казначействе РФ», в котором отражены основные принципы построения органов казначейства, их задачи и функции, права и обязанности. Основной задачей казначейств являются организация исполнения федерального бюджета РФ и осуществление контроля за исполнением бюджетных показателей.

Казначейство имеет следующие определенные права в области налогового контроля:

- производить в министерствах, ведомствах, на предприятиях, в учреждениях, организациях, банках любых форм собственности проверки денежных документов, регистров бухгалтерского учета, отчетов, смет и иных документов, связанных с зачислением, перечислением налоговых платежей;
- получать от финансово-кредитных и налоговых органов справки и сведения о состоянии счетов предприятий и учреждений;
- приостанавливать операции по счетам предприятий, учреждений и организаций в случае выявления нарушений;
- налагать на банки и иные кредитные учреждения штрафы в случае несвоевременного зачисления ими средств, поступивших в доход федерального бюджета и внебюджетных фондов;
- изымать на основе письменного постановления должностного лица казначейства документы, свидетельствующие о нарушениях бюджетно-налоговой дисциплины;
- требовать от руководителей и других должностных лиц проверяемых органов устранения выявленных нарушений и недостатков в порядке исполнения бюджета, в частности – по зачислению, распределению, перечислению налоговых платежей.

Счетная палата Российской Федерации. В соответствии со ст. 101 Конституции РФ, «для осуществления контроля за исполнением федерального бюджета Совет Федерации и Государственная Дума образует Счетную палату, состав и порядок деятельности которой определяются федеральным законом». Счетная палата РФ – это независимый от Правительства РФ постоянно действующий орган государственного финансового контроля, функционирующий на основе закона «О счетной палате РФ» № 4-ФЗ от 11.01.1995 г. Особенностью Счетной палаты и ее региональных органов является организационная и функциональная независимость от органов власти и управления в рамках определенных законодательством задач. В полномочия Счетной палаты входит контроль за федеральной собственностью и федеральными денежными средствами. Можно выделить следующие задачи Счетной палаты:

- оценка обоснованности доходов и расходов федерального бюджета;

- организация и осуществление контроля за своевременным исполнением доходов и расходов федерального бюджета по объему и структуре;
- контроль за законностью и своевременностью движения средств федерального бюджета в ЦРБ, уполномоченных банках и иных финансово-кредитных учреждениях РФ.

В своей деятельности Счетная палата взаимодействует с контрольными органами Президента РФ, Правительства РФ, Федеральной службой безопасности РФ, службой внешней разведки РФ и иными правоохранительными органами.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Какие проверки проводят налоговые органы?
2. Какой период может быть охвачен налоговой проверкой?
3. В каких случаях налоговыми органами могут быть проведены повторные выездные проверки?
4. Какие сроки устанавливаются для проведения выездных налоговых проверок?
5. Какой срок уплаты доначисленных сумм по акту выездной проверки?
6. В какие сроки проводятся камеральные налоговые проверки?
7. Каким образом оформляется результат камеральной проверки?
8. В отношении каких налогов проводят выездные и камеральные проверки таможенные органы?
9. В каких случаях может проводиться инвентаризация имущества налогоплательщика?
10. Когда может проводиться выемка документов должностными лицами налогового органа?
11. Какие лица не могут допрашиваться в качестве свидетеля?
12. Кем и в каком порядке осуществляется экспертиза при проведении выездных налоговых проверок?
13. В чем состоит обязанность понятых при проведении действий по осуществлению налогового контроля?
14. В какие сроки составляется акт по результатам выездной налоговой проверки?
15. Какое может быть вынесено решение руководителем налогового органа по результатам рассмотрения материалов проверки?
16. Может ли налоговый орган рассмотреть возражение налогоплательщика при неявке его по объективным причинам?
17. В какой срок рассматриваются возражения налогоплательщика?
18. В каких случаях налоговым органом принимается решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля?
19. Какой срок принятия решения по акту выездной налоговой проверки?

ТЕСТЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Налоговая проверка может проводиться:
 - а) за три календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествовавших году проведения проверки;
 - б) за три календарных года, за исключением случаев проверки в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика;
 - в) за три календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествовавших году проведения проверки, за исключением случаев повторной проверки.
2. Выездные налоговые проверки могут проводиться в отношении:
 - а) всех налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов;
 - б) организаций и индивидуальных предпринимателей;
 - в) всех налогоплательщиков налогов и сборов, за исключением налоговых агентов.
3. Таможенные органы могут проводить в отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации:
 - а) камеральные и выездные проверки;
 - б) камеральные проверки;
 - в) выездные проверки.
4. Камеральная налоговая проверка проводится со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов:
 - а) в срок не позднее двух месяцев;
 - б) течение трех месяцев;
 - в) течение трех месяцев, за исключением случаев необходимости ее продления по решению руководителя налогового органа.
5. Камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами:
 - а) на основании решения руководителя налогового органа;
 - б) без специального решения руководителя налогового органа;
 - в) на основании уведомления налогоплательщика.
6. Выездная налоговая проверка проводится на основании:
 - а) уведомления налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента);
 - б) решения руководителя (его заместителя) налогового органа;
 - в) результатов камеральной проверки с уведомлением налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента).
7. Выездная налоговая проверка не может продолжаться:
 - а) более трех месяцев;
 - б) более двух месяцев, если иное не установлено Налоговым кодексом;
 - в) более срока, указанного в решении руководителя налогового органа.
8. Доступ на территорию или в помещение налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента, должностных лиц налогового органа, проводящих налоговую проверку, осуществляется на основании:

- а) предъявления должностными лицами удостоверения;
 - б) предъявления должностными лицами решения руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной проверки;
 - в) предъявления должностными лицами удостоверения и решения руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной проверки.
9. Осмотр документов и предметов вне рамок выездной налоговой проверки:
- а) не допускается;
 - б) допускается при согласии с владельцем предметов на проведение их осмотра;
 - в) допускается без ограничений.
10. Выемка документов и предметов осуществляется на основании:
- а) постановления должностного лица налогового органа, проводящего выездную налоговую проверку;
 - б) мотивированного постановления должностного лица налогового органа, проводящего выездную налоговую проверку;
 - в) мотивированного постановления должностного лица, утвержденного руководителем (его заместителем) соответствующего налогового органа.
11. Экспертиза назначается:
- а) постановлением руководителя (его заместителя) налогового органа, осуществляющего выездную или камеральную налоговую проверку;
 - б) постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную или камеральную налоговую проверку;
 - в) постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку.
12. Убытки, причиненные налогоплательщику правомерными действиями должностных лиц налоговых органов:
- а) возмещению не подлежат, за исключением случаев, предусмотренных НК РФ;
 - б) возмещаются в полном объеме, включая упущенную выгоду;
 - в) возмещению не подлежат, за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами.
13. Акт выездной налоговой проверки должен быть подготовлен:
- а) не позднее двух месяцев после начала проверки;
 - б) не позднее двух месяцев со дня окончания проверки;
 - в) не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной проверке.

Ответы

- | | |
|-------|--------|
| 1) а; | 8) в; |
| 2) а; | 9) б; |
| 3) а; | 10) в; |
| 4) б; | 11) в; |
| 5) б; | 12) в; |
| 6) б; | 13) в. |
| 7) б; | |

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налоговый контроль – сложная и трудоемкая функция, подразумевающая проверку соблюдения законодательства о налогах и сборах, тщательную проверку правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов, контроль за устранением выявленных нарушений.

Одним из инструментов налогового контроля является налоговая проверка. На сегодняшний день существует два вида налоговых проверок: камеральные и выездные.

В работах экономистов прослеживаются разнообразные мнения и рекомендации, связанные с налоговыми проверками. В некоторых случаях они бывают полезны, но нередко только запутывают налогоплательщика. Не всегда понятны различия между проверками, осуществляемыми налоговыми органами.

Проверка заставляет налогоплательщика задуматься и над такими вопросами, как подготовиться к налоговой проверке; что имеют и что не имеют права делать сотрудники контролирующих и правоохранительных органов; как оспорить акт налоговой проверки; как определить грань между налоговой оптимизацией и уклонением от уплаты налогов. У налогоплательщиков возникает много вопросов ответы на которые раскрыты авторами в данном учебном пособии.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации. Официальный текст по состоянию на 1.10.2002 г. В 2 ч. Ч. 1.- М.: АСТ, 2002. – 128 с.
2. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации. Официальный текст по состоянию на 1.10.2002 г: В 2 ч. Ч. 2. – М.: Норма, 2000. – 144 с.
3. Российская Федерация. Госналогслужба. О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушении законодательства о налогах и сборах: Инструкция Госналогслужбы РФ от 10 апр. 2000 г. – № 60. – 29 с.
4. Астапов Н. Л. О реформе налоговой политики / Н. Л. Астапов // Финансы. – 2000. – № 10. – С. 29-31.
5. Балабин В. И. Проведение налоговых проверок и оформление их результатов / В. И. Балабин // Налоговый вестник. – 2000. – № 5, 6.
6. Борисов А. Порядок составления акта выездной налоговой проверки / А. Борисов // Фин. газета. Регион. вып. – 2000. – № 33.
7. Вильчур Н. Р. Некоторые вопросы подведомственности налоговых споров в арбитражной практике / Н. Р. Вильчур // Бух. учет. – 2000. – № 3. – С. 57-60.
8. Вильчур Н. Р. Применение гражданско-правовых норм к налоговым отношениям / Н. Р. Вильчур // Бух. учет. – 1999. – № 5. – С. 36-40.
9. Голомазова Л. А. Налоговая ответственность / Л. А. Голомазова // Бух. учет. – 1999. – № 3. – С. 49-56.
10. Голомазова Л. А. Налоговый кодекс РФ: взаимоотношения между государством и налогоплательщиками / Л. А. Голомазова // Бух. учет. – 1999. – № 1. – С. 71-76.
11. Гонелес О. Контроль налоговыми органами: отечественный и зарубежный опыт / О. Гонелес // Экономист. – 2000. – № 10. – С. 66-69.
12. Гусева Т. А. Привлечение к ответственности по Налоговому кодексу / Т. А. Гусева // Бух. учет. – 1999. – № 11. – С. 80-81.
13. Донцова Л. В. Комплексный анализ отчетности / Л. В. Донцова, Н. А. Никифорова. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Дело и Сервис, 1999. – 304 с.
14. Евмененко Т. О. Налоговый контроль и ответственность налогоплательщиков / Т. О. Евмененко // Бух. учет. – 2000. – № 3. – С. 40-56.
15. Евстигнеев Е. Н. Основы налогообложения и налогового права: Учеб. пособие / Е. Н. Евстигнеев. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 258 с.
16. Зацепин Р. В. Основы проведения камеральных проверок / Р. В. Зацепин // Финансы. – 1999. – № 12. – С. 29-31.
17. Зиновьев В. В. Ответственность за налоговые правонарушения / В. В. Зиновьев // Налоговый вестник. – 2001. – № 1.
18. Козенкова Т. А. Налоговое планирование на предприятии / Т. А. Козенкова. – М.: АйН, 1999. – 64 с.

19. Коровкин В. В. Налоговая проверка предприятия / В. В. Коровкин, Г. В. Кузнецова. – М.: ПРИОР, 1999. – 208 с.
20. Кудрявцева И. А. Комментарий к кодексу Российской Федерации об административных правонарушениях / И. А. Кудрявцева // Консультант бухгалтера. – 2002. – № 5.
21. Логунов Д. А. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов / Д. А. Логунов // Бух. учет. – 2000. – № 23. – С. 57-60.
22. Масленников М. Предприятия и контролирующие органы / М. Масленников, В. Мешалкин, О. Степанова // Экономическо-правовой бюллетень. – 2001. – № 2.
23. Мешалкин В. Готовимся к налоговой проверки / В. Мешалкин // Экономика и жизнь. – 2000. – № 4.
24. Милякова Н. В. Налоги и налогообложение: Курс лекций / Н. В. Милякова. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 348 с.
25. Налоги: Словарь-справочник. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 240 с.
26. Налоги: Учеб. пособие / Под ред. Д. Г. Черника. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 268 с.
27. Налоги: Учеб. пособие / Д. Г. Черник, М. Ю. Алексеев, Н. А. Брусилловская и др.; Под ред. Д. Г. Черника. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 544 с.
28. Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А. В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1998. – 608 с.
29. Налоговый кодекс РФ: последние изменения // Бух. учет в торговле. – 2000. – № 3. – С. 79-88.
30. Налоговый контроль: Как проверяют налогоплательщиков: Порядок проведения налоговых проверок: Неопублик. документы Госналогслужбы. – Екатеринбург, 1999. – 162 с.
31. Налоговый контроль: Сборник. – М.: ПРИОР, 1998. – 176 с.
32. Наумова Н. Н. Реформа налоговой системы. Налоговый кодекс / Н. Н. Наумова // Бух. учет. – 2000. – № 18. – С. 31-33.
33. Никонов А. А. Как обжаловать неправомерные действия. Решения и нормативные акты налоговых органов / А. А. Никонов // Бух. учет. – 1999. – № 9. – С. 30-36.
34. О налоговой проверке и ее последствиях // Налоговый вестник. – 2001. – № 6. – С. 4-5.
35. Обзор налоговой системы РФ по состоянию на 01.05.2000 г. // Экономика и жизнь. – 2000. – № 21. – С. 4-5.
36. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: Учебник / В. Г. Пансков. – М.: ПРИОР, 2000. – 457 с.
37. Полонова Н. О методах налоговых проверок в развитых странах / Н. Полонова // Аудитор. – 2000. – № 7. – С. 41-48.
38. Разумовская Е. А. Арбитражная практика применения налогового законодательства / Е. А. Разумовская // Бух. учет. – 2000. – № 20. – С. 47-52.
39. Сомоев Р. Г. Общая теория налогов и налогообложения: Учеб. пособие / Р. Г. Сомоев. – М.: ПРИОР, 2000. – 176 с.

40. Степанов А. Н. Споры с налоговыми органами: новые возможности / А. Н. Степанов // Бух. учет. – 2000. – № 16. – С. 25-28.

41. Сутырин С. Ф. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике: Учеб. пособие / С. Ф. Сутырин, А. И. Погорлецкий; Под. ред. С. Ф. Сутырина. – СПб.: Полиус, Изд-во В. А. Михайлова, 1999. – 577 с.

42. Титов Г. Г. Выездная налоговая проверка / Г. Г. Титов // Аудиторские ведомости. – 2000. – № 8.

43. Черник Д. Г. Основы налоговой системы: Учеб. пособие для вузов / Д. Г. Черник, А. П. Починок, В. П. Морозов; Под ред. Д. Г. Черника. – М.: Финансы; ЮНИТИ, 1998. – 247 с.

44. Шаталов С. Д. Налоговый кодекс РФ и проблемы налогового законодательства / С. Д. Шаталов // Бух. учет. – 2000. – № 4. – С. 27-34.

45. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: Учебник / Т. Ф. Юткина. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 189 с.

Учебное издание

**Ольга Васильева Конева
Марина Ивановна Мигунова
Татьяна Павловна Сацук**

**НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ –
СОСТАВЛЯЮЩАЯ ЧАСТЬ
НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ**

Учебное пособие

Редактор *А. В. Пещик*

Подписано в печать 28.06.2004 г. Формат 60×84/16.
Бумага офсетная. Печать плоская.
Усл. п. л. 3,6. Уч.-изд. л. 4,88. Тираж 250 экз. Заказ

Редакционно-издательский отдел КГТЭИ
660075, г. Красноярск, ул. Л. Прушинской, 2

Отпечатано в издательстве «Печатные технологии»
660017, г. Красноярск, ул. Ленина, 113